

ЧАСТЬ II – ОПРЕДЕЛЕНИЯ ОСНОВНЫХ КОНЦЕПЦИЙ

1. МЕТОДЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Определение

Согласно IPSAS: “Метод начисления или кассовый метод бухгалтерского учета, как определено в методе начисления IPSAS и в кассовом методе IPSAS”. Однако это определение ничего не разъясняет. Следующее определение лучше: “когда доходы, расходы и трансферы – и все связанные с ними активы и пассивы признаются на счетах и показываются в финансовой отчетности”¹.

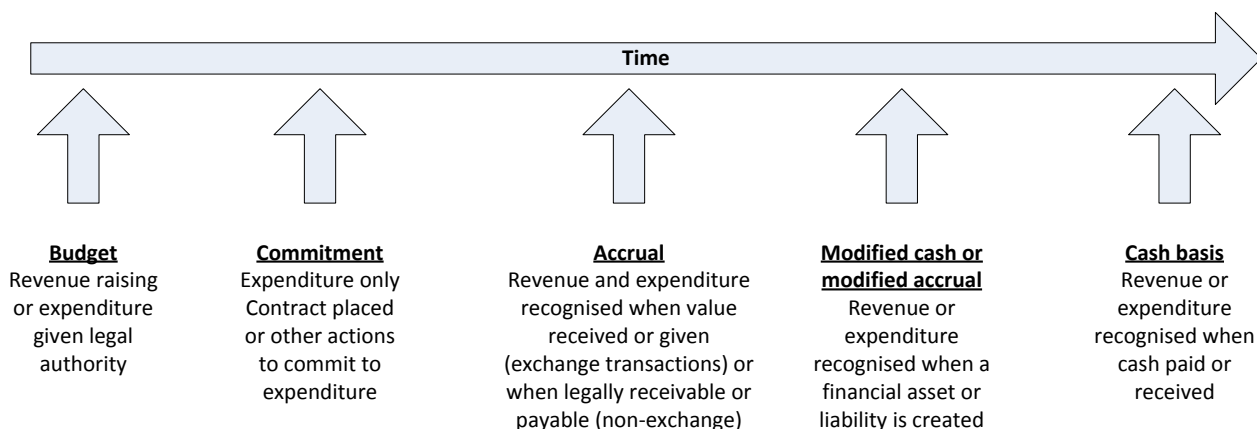
Как указано в определении, IPSAS признает два метода бухгалтерского учета, как определено ниже:

- **Кассовый метод:** метод бухгалтерского учета, который признает сделки и другие события, только когда получают или выплачивают денежные средства.
- **Метод начисления:** метод бухгалтерского учета, при котором сделки и другие события признаются, когда они происходят (а не только когда получают или выплачивают денежные средства или их эквиваленты). Следовательно, сделки и события вносятся в бухгалтерские записи и признаются в финансовой отчетности за те периоды, к которым они относятся. Элементы, признаваемые при методе начисления, следующие: активы, обязательства, чистые активы/капитал, доходы и расходы.

Несмотря на то, что IPSAS признает только кассовый метод или метод начисления, многие (по сути, большинство) приняли модифицированный кассовый метод или модифицированный метод начисления. Кроме того, учет по принятии обязательств широко пропагандируется в качестве важного инструмента для управления бюджетом. Все методы бухгалтерского учета можно предусмотреть как точки на шкале, как показано ниже.

¹ Округ Вошу, Глоссарий терминов для финансовой отчетности Невады

Рисунок 1: Метод бухгалтерского учета



Нет официального определения модифицированного кассового метода или модифицированного метода начисления. Также отсутствует и четкое различие между терминами. Для целей настоящего глоссария модифицированный кассовый метод и модифицированный метод начисления считаются синонимами. Недавно в статье было предложено определение, оно приводится на следующей странице.

Учет по принятии обязательств не является учетной базой. Он применяется только в отношении расходов, и является важным инструментом управления бюджетом. Только посредством обязательства по отслеживанию (которое часто охватывает несколько лет вперед) можно определить уже выделенные или потраченные бюджетные ресурсы. Это позволяет планировать денежные средства и эффективно управлять бюджетом.

Вставка 1: Определение модифицированного кассового принципа²

² Майкл Пэрри, Международный журнал управления государственными финансами, декабрь 2010 года

Модифицированный кассовый принцип бухгалтерского учета признает сделки, только когда платят или получают денежные средства, финансовые активы или обязательства. Отчет о финансовом положении (Бухгалтерский баланс) будет включать финансовые активы и финансовые обязательства. Для целей этого определения:

- Финансовый актив – это любой актив, который представляет собой следующее:
 - (a) Денежные средства
 - (i) Денежные средства включают наличность, депозиты до востребования и эквиваленты денежных средств
 - (ii) Денежные эквиваленты это: краткосрочные, высоколиквидные инвестиции, которые легко можно превратить в известные суммы денежных средств, которые подвержены незначительному риску изменения стоимости
 - (b) Фондовый инструмент другого лица;

Фондовый инструмент – это любой контракт, доказывающий остаточный интерес в активах лица, после вычитания всех его обязательств

- (c) Контрактное право:
 - (i) Получать денежные средства или другие финансовые активы от другого предприятия, или
 - (ii) обмениваться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой компанией на условиях, которые потенциально благоприятны для компании
 - (d) Контракт, расчеты по которому будут или могут быть осуществлены за счет собственных фондовых инструментов компании, и который является:
 - (i) Непроизводным, в отношении которого компания обязана или может быть обязана получить различное количество собственных фондовых инструментов компании; или
 - (ii) Производным, расчеты по которому будут или могут быть осуществлены другим образом, нежели обменом фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированное количество собственных фондовых инструментов компании. Для этой цели собственные фондовые инструменты компании не включают финансовые инструменты с правом досрочного погашения, классифицируемые как фондовые инструменты в соответствии с параграфами 15 и 16 IPSAS 28, инструменты, которые налагают на компанию обязательство предоставить другой стороне пропорциональную долю чистых активов компании только при ликвидации, и классифицируются как фондовые инструменты в соответствии с параграфами 17 и 18 IPSAS 28, или инструменты, которые являются контрактами на будущее получение или доставку собственных фондовых инструментов компании.
- Финансовое обязательство – это любое обязательство, которое
 - (a) контрактное обязательство:
 - (i) Предоставить денежные средства или другой финансовый актив другой компании; или
 - (ii) Обменяться финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой компанией на условиях, которые потенциально не выгодны компании
 - (b) Контракт, расчеты по которому будут или могут быть осуществлены за счет собственных фондовых инструментов компании, и который является:
 - (i) Непроизводным, в отношении которого компания обязана или может быть обязана предоставить различное количество собственных фондовых инструментов компании; или
 - (ii) Производным, расчеты по которому будут или могут быть осуществлены другим образом, нежели обменом фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированное количество собственных фондовых инструментов компании. Для этой цели собственные фондовые инструменты компании не включают финансовые инструменты с правом досрочного погашения, классифицируемые как фондовые инструменты в соответствии с параграфами 15 и 16 IPSAS 28, инструменты, которые налагают на компанию обязательство предоставить другой стороне пропорциональную долю чистых активов компании только при ликвидации, и классифицируются как фондовые инструменты в соответствии с параграфами 17 и 18 IPSAS 28, или инструменты, которые являются контрактами на будущее получение или доставку собственных фондовых инструментов компании.
 - Платеж происходит, когда имеется отток финансовых активов или приток финансовых обязательств
 - Получение происходит, когда имеется приток финансовых активов или отток финансовых обязательств.

2. ПЛАН СЧЕТОВ

План счетов – это перечень счетов в главной книге в системе бухгалтерского учета по методу двойной записи. В ручной системе бухгалтерского учета каждый пункт в Плане счетов будет представлять фактический счет.

Существует несколько связанных концепций:

- **Рисконтро** – также происходит из ручного бухгалтерского учета. Чтобы у нескольких клерков была возможность работать по счетам, книга была разделена на рисконтро. Для каждого рисконтро в Главной книге создан “Синтетический контрольный счет”. Синтетический контрольный счет всегда представляет итога по сальдо в рисконтро. Итоги сделок периодически вводятся на синтетический контрольный счет (обычно ежедневно) и подробно в рисконтро.
- **Бюджетная классификация** – структура кодировки, применяемая к бюджету. В большинстве стран бюджетные коды идентичны кодам доходов и расходов в Плане счетов. Это облегчает сравнение. Однако в некоторых регионах, а именно, в странах бывшего СССР, существует традиция бюджетной классификации отделенной от Плана счетов, что ведет к необходимости специальных таблиц, позволяющих проводить сравнения.

План счетов в компьютеризованной системе

Компьютеризованные системы бухгалтерского учета основаны на концепциях реляционных баз данных. Это позволяет присваивать каждой сделке множественные коды. Таким образом, анализ может быть, например, по типу доходов или расходов, организационной форме, географической области и т.д. Различные виды анализа обычно называют измерениями анализа. Нет теоретических границ возможного диапазона анализа (количества измерений) но смотрите ниже практические ограничения.

В рамках компьютеризованной системы бухгалтерского учета концепции двойной записи остаются важными. Двойная запись позволяет увязывать каждую сделку с потоком, который меняет стоимость актива или обязательства. В совокупности потоки за отчетный период (операционная отчетность плюс внутренние прибыли и убытки) связывают сальдо на начало и конец периода.

Чтобы была возможность книги с принципами двойной записи, должны быть определены счета, формирующие главную книгу – План счетов. Обычно План счетов – это экономические коды. Тогда все другие коды существуют для аналитических целей, но не являются частью главной книги.

Определение Плана счетов в рамках компьютеризованной системы бухгалтерского учета

- **Узкое определение:** План счетов включает коды, используемые для заполнения системы бухгалтерского учета по методу двойной записи и для подготовки финансовой отчетности
- **Широкое определение** – План счетов включает все коды, используемые для анализа сделок и идентификации активов и обязательств

Приведенные выше два определения часто используются как взаимозаменяемые и без достаточных объяснений.

Другие концепции при компьютеризованной системе бухгалтерского учета:

- **Рисконтро** – наиболее компьютеризованные системы используют концепции рисконтро (вспомогательных книг), как описано выше, за исключением того, что ведение синтетических контрольных счетов автоматизировано. Рисконтро полезны для подробного анализа конкретной категории статьи, не требуемой для главной книги.
- **Бюджетная классификация** – если процесс подготовки бюджета интегрирован в рамках того же компьютерного программного приложения, что и система бухгалтерского учета, очень важно, чтобы одни и те же коды использовались для бюджета и для главной книги.

Ограничения по аналитическим аспектам в рамках компьютеризованной системы бухгалтерского учета

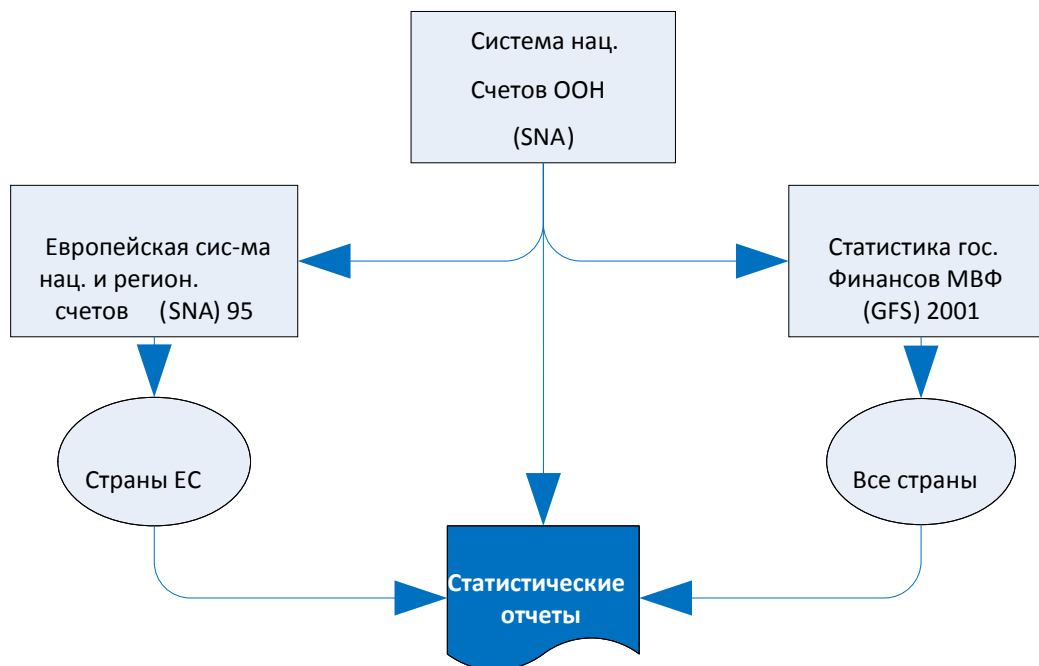
- Все коммерчески доступные (COTS) бухгалтерские приложения будут содержать разработанную структуру для Плана счетов и для дополнительного анализа. Это будет налагать ограничения на анализ, который возможен. Более дорогие пакеты, как правило, имеют более продвинутые и гибкие аналитические возможности.
- Каждая сделка должна быть кодирована клерком. Таким образом, существует практическое ограничение объема анализа, которое можно закодировать. Чем более сложный анализ, тем больше (i) требования к обучению, (ii) времени для введения каждой сделки и (iii) коэффициент ошибок. Эти факторы должны уравниваться выгодами от анализа.

3. СТАТИСТИЧЕСКИЕ СИСТЕМЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Статистические системы финансовой отчетности были введены международными органами для сбора информации по отдельным странам, чтобы была возможность сравнений по стране на стандартной основе. Подходящими являются три таких системы:

- ООН система национальных счетов (SNA)
- МВФ статистика государственных финансов (GFS) 2001 г., как указано в Пособии GFS (GFSM)
- Европейская система национальных и региональных счетов (ESA), как указано Eurostat, Европейское статистическое управление.

Их связь представлена в приведенной ниже модели.



ООН система национальных счетов (UNSNA)

Цель UNSNA – предоставить интегрированную и полную систему счетов, позволяющую проводить международные сравнения всей значительной экономической деятельности в определенной стране. Это не связано с Правительством или другим каким-то конкретным сектором, а скорее со всем суверенным образованием – следовательно, термин «национальные» счета. Кроме того, UNSNA содержит много информации, кроме финансовой, например, производственный счет, счет расходов домашних хозяйств.

Таким образом, UNSNA не связана напрямую с управлением государственными финансами, хотя большая часть финансовой информации в UNSNA поступает из систем отчетности по управлению государственными финансами. Следовательно, важно, чтобы была согласованность между определениями, используемыми в UNSNA, GFS, ESA и, в конечном итоге, классификационными

системами правительственного бухгалтерского учета. В частности, UNSNA определяет **“Классификацию функций Правительства” (COFOG)**, которая используется GFS 2001 и ESA 95.

МВФ статистика государственных финансов (GFS) 2001 г.

МВФ GFS – это всесторонняя система для отчетности по деятельности Сектора государственных учреждений (GGS) в каждой стране. Система полностью описана в Пособии GFS (GFSM). Несмотря на то, что это описано как система статистической отчетности, у нее есть все атрибуты бухгалтерской системы:

- Принимает учетную модель
- Определяет много учетных концепций, например, активы, обязательства, доходы, расходы и т.д.
- Предписывает формы отчетности, включая операционный отчет и бухгалтерский баланс.

Европейская система национальных и региональных счетов (ESA) 95

ESA 95 исполняет ту же роль, что и GFS, но используется вместо GFS для правительственной финансовой отчетности в рамках Европы. Правила и формы отчетности для ESA95 определены Eurostat. ESA 95 и с UNSNA и в большой степени гармонизирован с *GFS 2001*. Однако, несмотря на то, что определения концепций в GFS и ESA95 одинаковы, существуют различия между двумя статистическими системами³. Самым важным отличием является фокус системы GFS на финансовые сделки – налогообложение, расходы, займы и кредитование – в то время как *ESA 95* фокусируется на производстве и потреблении товаров и услуг.

ESA 95 состоит из ряда макроэкономических счетов, бухгалтерских балансов, и таблиц, на основании ряда международных согласованных концепций, определений, классификаций и учетных правил. Дает запись сложной экономической деятельности, имеющей место в экономике. Существует несколько концептуальных различий между данными *ESA 95* и *GFSM 2001*. Три наиболее существенных следующие: представление социального обеспечения, подход к схеме пенсионных отчислений правительственных служащих, и правила консолидации для сделок и сальдо. Последнее из трех – значительно для финансовой отчетности.

Область различий	GFS 2001	ESA 95
1. Социальное обеспечение	Социальное обеспечение включено как часть сектора, который администрирует схему социального обеспечения, обычно это центральное правительство. Таким образом, они представляются как неконсолидированно, как подсектор центрального правительства, а также консолидированно с бюджетными и внебюджетными организациями, чтобы показать консолидированное центральное правительство.	Схемы социального обеспечения – это отдельный подсектор, не консолидированный в центральное правительство.

³ Объяснение в этом подразделе основано на «Пособие по статистике правительственных финансов 2001 Принципы и отношения с европейской системой счетов 1995» на веб-сайте МВФ

Область различий	GFS 2001	ESA 95
2. Пенсионные взносы	Вклады и выплаты по нефинансируемым пенсионным схемам правительственных работодателей рассматриваются как финансовые сделки. Это требует вменения правительственных обязательств, связанных с нефинансируемыми пенсионными схемами и вмененными процентами на это обязательство	Рассматриваются как взносы и выгоды на текущих счетах
3. Консолидация	Правила консолидации GFS (и IPSAS) требуют устранения сделок между подразделениями центрального правительства, а также запасов основных средств и обязательств, которые представляют претензии одного подразделения центрального правительства к другому. Сделки, которые можно идентифицировать с большей легкостью на практике, представляют интерес, а также налоговые, грантовые сделки и сделки по финансированию.	Потоки и запасы между субъектами не консолидируются в принципе. Однако консолидированные счета могут создаваться для дополнительных презентаций и анализа.

Другие Различия следующие

:

- ESA95 отличается от GFS в презентации своих отчетов, а его концепции более конкретные и точные
- ESA95 больше основан на правилах, чем 1993 SNA

Сравнение систем статистической отчетности и IPSAS

МБФ GFS имеет прямое отношение к дизайну системы финансовой отчетности правительства. Однако GFS – это не бухгалтерские стандарты. Имеются существенные различия между GFS и IPSAS. IPSASB опубликовал сравнение IPSAS, GFS и ESA 95⁴. Некоторые из самых существенных различий представлены в приведенной ниже таблице.

Область различия	Статистические системы	IPSAS
Определение подразделения	Определяет подразделение, как сектор центрального правительства, и отчеты только по этому сектору	Применяется к каждому отдельному подразделению в Правительстве, а также в целом к Правительству на основании контроля (отметьте, однако, IPSAS 22 предусматривает отчетность по GGS)
Основа учета	Только начисление (но в большинстве стран все еще отчитываются по кассовому методу)	Принцип начисления или кассовый принцип
Финансовые отчеты	Не проверенные аудиторами отчеты в предписанном формате	Проверенная аудиторами финансовая отчетность, которая должна соответствовать минимальным требованиям к информации, но без предписанного формата
Концепции, такие как материальность и	Не признаны	Основополагающая часть в финансовой отчетности

⁴ “Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе (IPSASs) и статистические базы финансовой отчетности: анализ различий и рекомендаций по сближению” IPSASB январь 2005 г.

корректировки предыдущего года		
Классификация	Предписано в подробностях	Не предписано, приемлема любая классификация, дает возможность иметь требуемую информацию в финансовой отчетности

Эти различия представляют задачу при разработке системы учета, позволяющей составлять отчетность и по GFS и по IPSAS. Однако следует отметить, что ни GFS 2001, ни ESA 95 не предписывают обязательных правил для системы учета или Плана счетов; пока система может генерировать требуемые отчеты, она выполняет требования статистической отчетности.

При принятии решения, какую информацию использовать, вы должны решить, что вы хотите знать:

- Если вы хотите знать, как правительство работает финансово, вам потребуется полная консолидация, основанная на IPSAS
- Если вы хотите знать фискальные последствия финансовых сделок сектора центрального правительства для национальной экономики, вам потребуются общие операционные результаты правительства GFS/ESA95

4.ИНФОРМАЦИОННЫЕ СИСТЕМЫ ФИНАНСОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА

5. СТОИМОСТЬ И ИЗНОС АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Основополагающим для концепции учета по методу начисления является требование оценивать активы и обязательства. Изменения в стоимости активов представляет финансовые потоки. Они по-разному описываются как:

- Износ
- Амортизация
- Прибыли или убытки от владения
- Прибыли или убытки от переоценки

Идет обсуждение концепций, включенных в доклад IPSASB о концептуальных рамках для финансовой отчетности PFM.⁵ Это примечание только определяет и объясняет важную терминологию.

Методы оценки активов и обязательств

Существует три подхода к измерению стоимости:

Основа измерения	Определение	Историческая или текущая?	Вход или выход?	Специфично для рынка или организации?	Концепция капитала
1. Историческая стоимость	Выплаченная сумма или понесенное обязательство при приобретении актива или обязательства	Историческая	Вход	Специфично для организаций	Финансовый капитал
2. Рыночная стоимость (то же, что и справедливая стоимость, как определено для IPSAS и IFRS)	Сметная сумма, за которую актив можно обменять на дату оценки между желающим покупателем и желающим продавцом в ходе сделки между независимыми сторонами после надлежащего маркетинга, в которой каждая сторона действовала информировано, осмотрительно и без принуждения ⁶	Текущая	Может быть и то и другое	Рынок	Рыночная стоимость (способность получить рыночную прибыль)
3. Восстановительная стоимость	Большинство экономических затрат, требуемых для того, чтобы организация заменила сервисный	Текущая	Вход	Специфично для организаций	Действующая производственная мощность

⁵ “Концептуальные основы для общей финансовой отчетности по компаниям государственного сектора: оценка активов и обязательств в финансовой отчетности” IPSASB декабрь 2010 года

⁶ “Основополагающие концепции для общепринятых принципов оценки (GAVP)” параграф 5.2 Международный совет по стандартам оценки

	потенциал актива (включая сумму, которую организация получит от его выбытия в конце срока его полезной службы) на дату отчетности				
4. Утрачиваемая стоимость (то же, что экономическая концепция альтернативной стоимости)	Утрачиваемая стоимость это сумма, которая просто компенсирует компании утрату актива. Утрачиваемая модель не является фактической базой оценки, это критерий для выбора основы оценки	Текущая	организация	Специфично для организаций	Действующая производственная мощность

Примечания:

1. Историческая стоимость означает, что стоимость основана на выплаченной сумме или понесенном обязательстве при приобретении. С другой стороны, текущая относится к стоимости на отчетную дату.
2. Входная основа отражает суммы к оплате (или получению) для приобретения или (принятия) актива (или обязательство). Выходная основа отражает сумму, которая будет получена от актива, часто от его продажи или от продолжения его использования.
3. Рынок относится к стоимости актива или обязательства при приобретении или выбытии на общем рынке для таких активов или обязательств. Это часто будет отличаться от стоимости для конкретной компании, которая владеет активом или обязательством.
4. Принцип капитала относится к информации, предоставляемой бухгалтерским балансом компании. Представляет ли такая стоимость исторические финансовые потоки (финансовый капитал), текущую рыночную стоимость, или способность компании, предоставлять будущие услуги? Каждая база оценки связана с отличной концепцией капитала.

Все перечисленные выше концепции происходят из коммерческого учета, где активы приобретаются, возникают обязательства, для генерации экономических потоков. Концепции восстановительной стоимости и утрачиваемой стоимости труднее применять, когда ожидаемым результатом являются выходные пособия, а не экономические потоки.

Износ и амортизация

Два термина имеют одно и то же значение. Они применяются, только когда историческая стоимость или рыночная (+справедливая) стоимость используется для оценки стоимости актива. В таких случаях износ (или амортизация) – это допускаемое уменьшение в стоимости актива за период времени. Это метод для распределения стоимости актива на ожидаемый срок его полезной службы:

- Годовой износ рассматривается как расход в отчете о прибылях и убытках
- Накопленный износ уменьшает стоимость актива в бухгалтерском балансе
- Когда актив выбывает, и изначальная стоимость и накопленный износ должны быть зачтены в отношении доходов от выбытия для установления прибыли или убытков от выбытия, что также является потоком в отчете о прибылях и убытках.

Подход при IPSAS и статистические системы

IPSAS разрешает оценивать основные средства либо по себестоимости, либо по справедливой (рыночной) стоимости. Оборотные активы и все обязательства обычно будут показываться по себестоимости, за исключением сумм, деноминированных в зарубежных валютах, когда текущие обменные ставки будут использованы на отчетную дату.

Подход к прибылям и убыткам от переоценки при IPSAS сложный и зависит от типа актива или обязательства. В общем, прибыль от переоценки основных средств кредитруется напрямую на чистые активы⁷; все убытки и прибыли от переоценки текущих активов начисляются в отчете о прибылях и убытках. Однако существует ряд исключений в этом обобщении.

В системах статистической отчетности все активы и обязательства оцениваются по рыночной стоимости для каждого финансового отчета, то есть, ежегодно. Прибыли или убытки от переоценки рассматриваются как прибыль от владения и показываются отдельно в отчете о прибылях и убытках в отчете GFS “Другие экономические потоки”. При таком подходе нет годового или накопленного износа.

Отметьте, что на практике МВФ примет стоимость минус накопленный износ как разумную суррогатную оценку для рыночной стоимости. Это помогает избежать необходимости использовать различные стоимости для отчетности GFS и IPSAS.

⁷ Концепция «чистых активов» для правительств и компаний государственного сектора концептуально трудна и совсем не признается в GFS и ESA95. В британской системе и системе США ее обычно называют Фонд, например, Консолидированный фонд. Она лучше всего определена как разница между чистыми активами и чистыми обязательствами.

6.ЕДИНЫЙ КАЗНАЧЕЙСКИЙ СЧЕТ

7. ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АГЕНТ

Определение IPSASB⁸ подотчетной организации государственного сектора следующее «правительство или другая организация государственного сектора, программа или распознаваемая деятельность, которые готовят финансовые отчеты общего назначения». Однако это определение бесполезно, если вы хотите решить следует ли организации готовить финансовые отчеты.

GFS больше помогает, как указано в приведенной вставке.

Вставка 2: GFS определение подразделения

Институциональная единица - это экономический агент, способный самостоятельно владеть активами, нести обязательства, заниматься экономической деятельностью и сделками с другими компаниями. Некоторые важные черты институциональных единиц следующие:

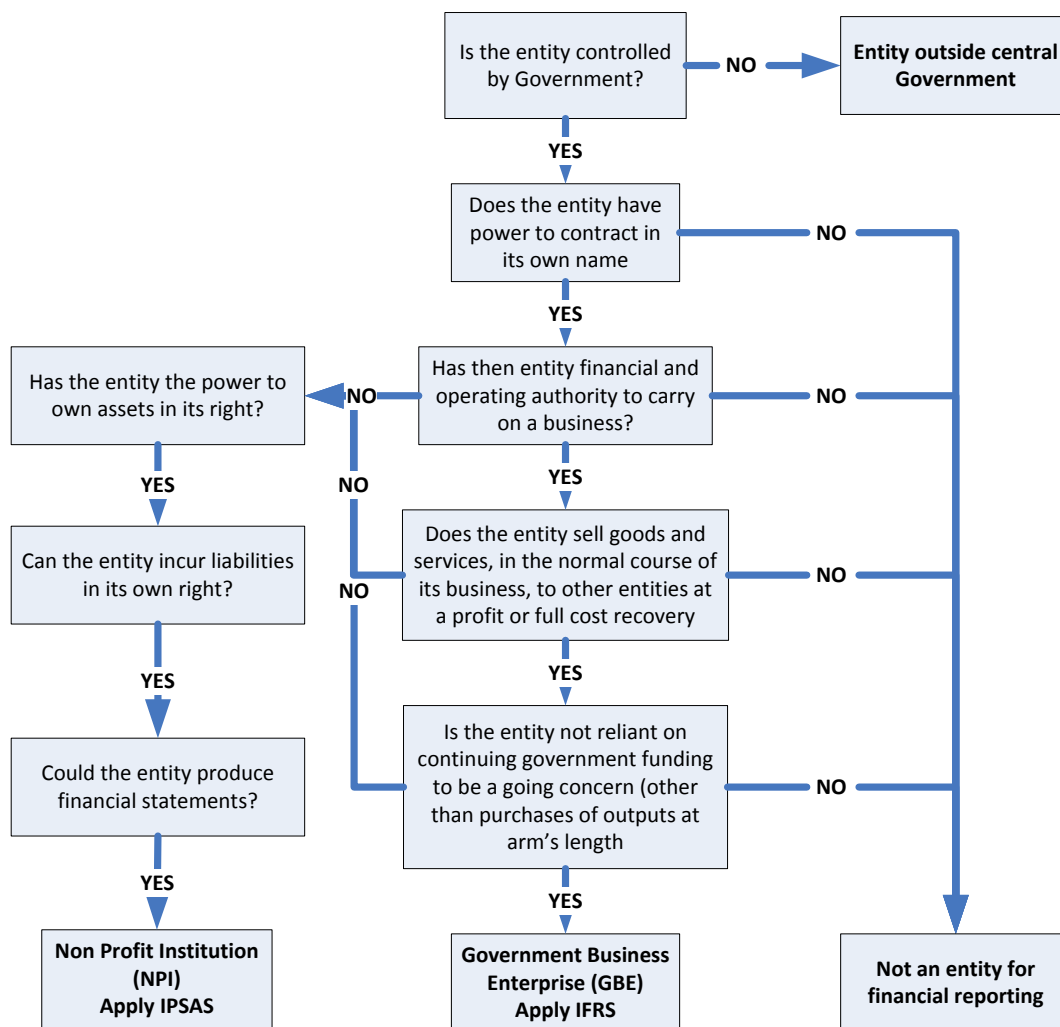
- Способность институциональной единицы владеть самостоятельно товарами или активами означает также, что она может обменивать права собственности на товары или активы в ходе сделок с другими институциональными единицами.
- Институциональная единица способна принимать экономические решения и заниматься экономической деятельностью, за которую она непосредственно отвечает и несет ответственность по закону.
- Институциональная единица способна нести обязательства от своего имени, брать на себя другие обязательства или будущую ответственность и заключать контракты.
- Либо полный комплект счетов, включая бухгалтерский баланс активов, обязательств и собственный капитал, существует для институциональной единицы, либо будет возможно и будет составить полный комплект счетов, если они потребуются.

Таким образом, в IPSASB компания определяется производством финансовых отчетов. Согласно GFS у компании есть ряд атрибутов, включая способность готовить финансовую отчетность. Определение по GFS более полезно для идентификации компаний, которые должны готовить финансовую отчетность. Таким образом, IPSAS предусматривает, что финансовые отчеты готовятся каждой компанией, а также консолидируются вверх до финансовых отчетов всего правительства. Отчеты GFS, с другой стороны, требуются только для сектора центрального правительства; отчеты ESA95 требуются для каждого суверенного подразделения плюс для определенных регионов.

Приведенная ниже модель сочетает порядок принятия решений IPSAS для идентификации правительственного бизнес предприятия с определением GFS некоммерческого института для определения того, какие организации должны готовить финансовые отчеты по каким стандартам.

⁸ “Концептуальные рамки, проект для консультаций 1” IPSASB декабрь 2010 года

Рисунок 2: Определение подразделения



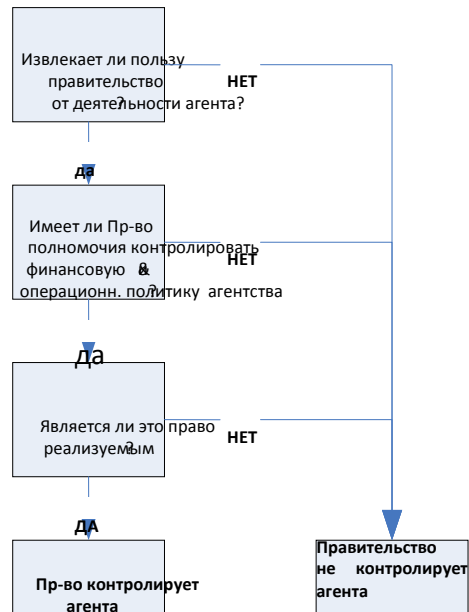
Вся финансовая отчетность правительства

GFS и ESA95 требуют предписанных отчетов для сектора центрального правительства (GGS). Это определено в UNSNA как “состоящие из (a) всех постоянных центральных, государственных и местных подразделений правительства, (b) фондов социального обеспечения на каждом уровне правительства, и (c) нерыночных некоммерческих институтов, контролируемых правительственными подразделениями”. Таким образом, определение основано на административных подразделениях правительства.

Отметьте, что IPSAS 22 разрешает консолидированные финансовые отчеты для GGS, определенные точно как в UNSNA. Однако отчеты IPSAS 22 в дополнение к финансовой отчетности требуются на основании контроля (см. ниже).

IPSAS 6 и IPSAS Кассовый принцип требуют консолидации для всего правительства на основе контроля. Контроль определен в модели, приведенной ниже:

Рисунок 3: IPSAS 6 определений контроля

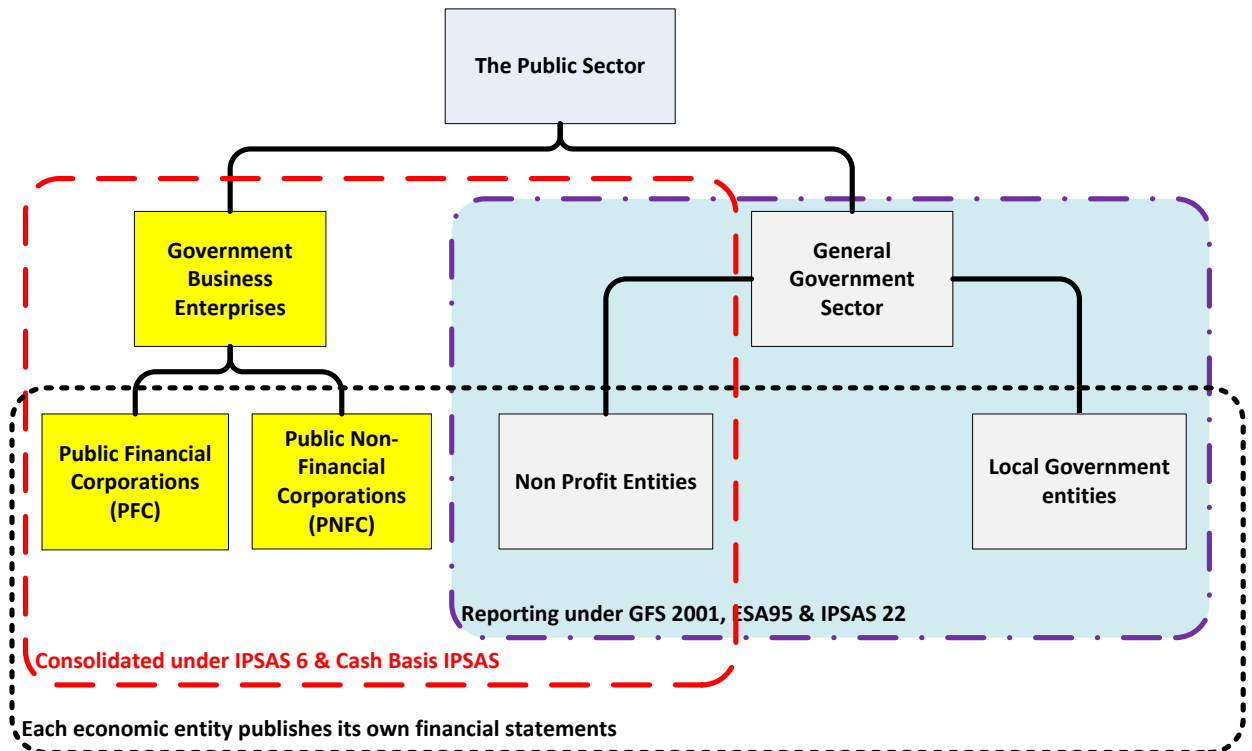


На практике это означает то, что консолидированные финансовые отчеты для всего Правительства будут обычно:

- Включать все министерства, департаменты, внебюджетные фонды и некоммерческие институты при центральном Правительстве
- Включать GBEs – так как они контролируются, как определено выше
- Исключать местные органы власти и некоммерческие институты при местных органах власти – так как контролируются выбранными на местах представителями, а не центральным правительством.
- .

Разница между охватом GFS, ESA95 и IPSAS, как схематично представлено в модели, приведенной ниже.

Рисунок 4: Отчетные границы правительства



Отметьте, что по IPSAS 6 (и кассовому принципу IPSAS) требуется консолидация организаций государственного сектора с правительственными бизнес предприятиями. Это создает значительные технические трудности из-за различных стандартов и подходов, как между коммерческим бухгалтерским учетом и учетом в государственном секторе. Если Правительство работает на кассовой основе, то консолидация GBE, работающих на коммерческой основе, с правительственным кассовым учетом очень трудна, а результаты сомнительной ценности.

8. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И НЕПРЕДВИДЕННЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Вставка 3: Определение обязательств и непредвиденных обязательств (IPSAS)

Обязательство – это текущее обязательство компании, возникающее из прошлых событий, расчеты по которому, как ожидается, приведут к оттоку из компании ресурсов, воплощающих экономические выгоды или потенциал услуг.

Непредвиденное обязательство это:

- (a) Возможное обязательство, возникающее из прошлых событий, чье существование будет подтверждено только возникновением или не возникновением одного или более неопределенного будущего события, которые не полностью подконтрольны компании; или
 - (i) Текущее обязательство, возникающее из прошлых событий, но не признаваемое, так как:
 - (ii) Нет вероятности того, что отток ресурсов, воплощающих экономические выгоды или потенциал услуг, потребуется для проведения расчетов по обязательству; или
- (b) Сумма обязательства не может быть измерена с достаточной надежностью.

Эти определения взяты из IPSAS 19. Их значение не очень понятно. Обязательства, запасы, резервы и непредвиденные обязательства часто путают. Отметьте следующие пункты:

- Обязательства раскрываются только в финансовых отчетах по методу начисления; при кассовом методе обязательства не записываются
- Непредвиденные обязательства НЕ показываются в бухгалтерском балансе в финансовых отчетах по принципу начисления. Также они не признаются в системе бухгалтерского учета по методу двойной записи. Они включаются в Примечания к финансовым отчетам.
- UNSNA, GFS и ESA95 не включают в свои отчеты непредвиденные обязательства.

Таким образом, для финансовой отчетности по методу начисления очень важно идентифицировать фактические обязательства в отличие от непредвиденных обязательств, а также создать систему для мониторинга и отчетности по непредвиденным обязательствам. Несмотря на то, что GFS не включает непредвиденные обязательства, МВФ признал их важность в качестве **фискального риска**.

Что включается в определение обязательств

Включается как обязательство	Определение
Юридические обязательства	(a) Контракт (через свои явные или неявные условия); (b) Законодательство; или (c) другое действие закона
Конструктивные обязательства	(a) Посредством установленных схем прошлой практики, опубликованных политик или достаточно специфичных текущих отчетов компания указала другим сторонам, что возьмет на себя определенную ответственность; и (b) В результате компания создала действительные ожидания со стороны тех других сторон, что берет эту ответственность.

Включается как обязательство	Определение
Запасы	Обязательство с неопределенным сроком и суммой. Запас признается, когда: (а) У компании есть текущее обязательство (юридическое или конструктивное) в результате прошлого события; (b) Есть вероятность того, что отток ресурсов, воплощающих экономические выгоды или потенциал услуг, потребуется для расчетов по обязательству; и (с) Можно сделать надежные оценки суммы обязательства. Сумма, признанная как запас, должна представлять собой наилучшую оценку капитальных расходов, необходимых для расчетов по текущему обязательству на отчетную дату.

Отметьте, что в бухгалтерской терминологии есть четкое различие между резервами и запасами:

- **Запасы** определены выше; они представляют собой обязательства компании.
- **Резервы** – это часть «собственного капитала» компании (см. сноску в Разделе Активов), и не являются обязательством.

Признание, перекодирование и управление непредвиденными обязательствами

Термин непредвиденные обязательства охватывает целый ряд различных ситуаций, но может быть разделен на:

- Непредвиденные обязательства, которые юридически должны быть выполнены, если и когда они возникают,
- Непредвиденные обязательства, которые юридически не должны быть выполнены, но существуют в силу практики или ожиданий – **скрытые непредвиденные обязательства**

Примеры юридически выполнимых непредвиденных обязательств включают:

- Предстоящие судебные дела против компании, которые приведут к санкциям, если компания проиграет дело
- Кредитные гарантии, например, для GBE, которые будут выполнимы, если GBE не выполнит обязательства.

Такие непредвиденные обязательства легко идентифицировать. Следует создать систему записей, чтобы вести записи обо всех таких непредвиденных обязательствах, делать сметы вероятных затрат, записывать результаты, и чтобы непредвиденные обязательства убирали из записей, когда становятся известны результаты.

Скрытые непредвиденные обязательства

Скрытые непредвиденные обязательства действительно намного труднее распознать – они могут быть не очевидны до возникновения самого события. Наиболее заметным текущим примером было непредвиденное обязательство правительств для поддержки банков частного сектора. И все же, хоть и не признанные, эти обязательства были чрезвычайно значимы для некоторых стран, например, для Ирландии, Исландии.

Многие такие скрытые непредвиденные обязательства выходят за рамки PFM и переходят на уровень политических решений. Тем не менее, при создании системы для управления и записи непредвиденных обязательств, насколько возможно, неявные, а также юридические непредвиденные обязательства следует идентифицировать и записывать.