

2016

Консолидация Финансовой Отчетности

Казначейское Сообщество РЕМРАЛ
Тематическая группа по Бухгалтерскому
Учету и Отчетности в Государственном
Секторе



Содержание

1. Цели и целевая аудитория настоящего Руководства	1
1.1 Цели Руководства	1
1.2 Целевая аудитория	1
2 Концептуальные основы консолидации	2
2.1 Что такое консолидация?	2
2.2 Для чего нужна консолидация?	2
2.3 Как осуществлять консолидацию?	6
2.4 Что нужно консолидировать?	8
2.5 Что является конечным продуктом консолидации?	9
2.6 В чем заключаются аргументы в пользу и против консолидации?	11
3 Международные стандарты и рекомендации по консолидации	13
3.1 Общие сведения	13
3.2 Требования консолидации, содержащиеся в Руководстве по СГФ	16
3.3 Требования консолидации, содержащиеся в МСФО ОС	18
3.4 СНС ООН 2008 года и ЕСС 2010 года	27
4 Определение организаций, подлежащих консолидации	28
4.1 Понятие консолидируемой организации	28
4.2 Подход к определению консолидируемой организации, принятый в Руководстве по СГФ 2014 года	29
4.3 Подход к определению консолидируемой организации, принятый в МСФО ОС	41
4.4 Сравнение подходов к определению консолидируемой организации, принятых в Руководстве по СГФ и МСФО ОС	44
4.5 Практические аспекты определения консолидируемой организации	47
4.6 Подходы к определению консолидируемой организации, принятые в странах рассматриваемого региона	50
5 Архитектура консолидации	53
5.1 Архитектура консолидации, опирающаяся на контроль или сектора	53
5.2 Централизованная или децентрализованная консолидация	55
5.3 Разработка архитектуры для осуществления консолидации на основе принципов СГФ и МСФО ОС	58
5.4 Практический подход к архитектуре консолидации	60
6 Методология консолидации для общественного сектора	62
6.1 Особенности консолидации в общественном секторе	62
6.2 Методология консолидации	62
6.3 Исключение потоков и остатков по счетам между организациями	68
6.4 Последовательность действий при проведении консолидации	73

7	Исключения из требования консолидации	75
7.1	Основания для исключений из требования консолидации	75
7.2	Особые исключения, предусмотренные системой СГФ и стандартами МСФО ОС	75
7.3	Консолидация, запрещенная законодательством	78
7.4	Исключения из требований консолидации по практическим соображениям	79
7.5	Случаи, когда консолидация нецелесообразна	79
8	Представление консолидированной отчетности	80
8.1	Общие сведения о консолидированной отчетности	80
8.2	Консолидированные бюджетные отчеты	83
8.3	Консолидированные отчеты СГФ	84
8.4	Консолидированная финансовая отчетность, составленная в соответствии с требованиями МСФО ОС	86
8.5	Консолидированная промежуточная отчетность	92
8.6	Консолидированная управленческая отчетность	93
	Приложение 1. Библиография	94
	Приложения 2. Сокращения	95
	Приложение 3. Структурированные организации	96

Список рисунков

Рисунок 1. Идея консолидации	2
Рисунок 2. Финансовые отчеты, прошедшие аудиторскую проверку, как вершина отчетности	10
Рисунок 3. Структура государственного сектора	30
Рисунок 4. Упрощенное дерево принятия решений в рамках системы СГФ	32
Рисунок 5. Влияние отсутствия контроля центрального правительства над органами государственного управления субнационального уровня.....	34
Рисунок 6. Определение контроля для целей подготовки финансовой отчетности (МСФО ОС 35).....	43
Рисунок 7. Различия между СГФ и МСФО ОС в части определения консолидируемой организации	45
Рисунок 8. Иерархия консолидации	53
Рисунок 9. Альтернативные подходы к консолидации государственных организаций	54
Рисунок 10. Пример иерархической архитектуры консолидации.....	55
Рисунок 11. Пример централизованной архитектуры консолидации	56
Рисунок 12. Пример смешанной архитектуры консолидации	57
Рисунок 13. Архитектура консолидации, необходимая для подготовки отчетности в соответствии с требованиями СГФ и МСФО ОС.....	59
Рисунок 14. Промежуточная контролирующая организация, являющаяся исключением из требований консолидации	77
Рисунок 15. Иерархия управления и отчетности	82

Список таблиц

Таблица 1. Международные стандарты консолидированной отчетности	13
Таблица 2. Учет в случае совместной работы и совместного предприятия	22
Таблица 3. Оценка принципов определения консолидируемой организации	28
Таблица 4. Определение контроля над корпорациями и НКО	35
Таблица 5. Критерии контроля в рамках МСФО ОС	42
Таблица 6. Различия между МСФО ОС и СГФ в части определения консолидируемой организации	44
Таблица 7. Возможные правила определения контроля	48
Таблица 8. Аналитическая структура для стран рассматриваемого региона	50
Таблица 9. Консолидация по уровням государственного управления или секторам	54
Таблица 10. Преимущества и недостатки различных архитектур консолидации	57
Таблица 11. Основные категории потоков и остатков по счетам, исключаемые при консолидации	70
Таблица 12. План охвата всех организаций, подлежащих консолидации	74
Таблица 13. Исключения из требований консолидации в Руководстве по СГФ 2014 года	75
Таблица 14. Матрица, увязывающая консолидированные отчеты с целями отчетности	81
Таблица 15. Форма отчета о финансовых результатах деятельности на общегосударственном уровне	88
Таблица 16. Форма отчета о финансовом положении на общегосударственном уровне	89
Таблица 17. Форма отчета о движении денежных средств	90
Таблица 18. Форма отчета об изменениях в чистой стоимости активов.....	91
Таблица 19. Форма сопоставления бюджета и факт	91

Список врезок

Врезка 1. Общие сведения о консолидации	6
Врезка 2. Универсальная процедура консолидации	6
Врезка 3. Определение консолидации в системе СГФ.....	17
Врезка 4. Одностороннее эмпирическое правило определения значимости потоков между организациями	17
Врезка 5. Требования раскрытия информации в МСФО ОС при кассовом методе учета.....	26
Врезка 6. Общий принцип принятия решения о том, какие организации подлежат консолидации в рамках системы СГФ.....	29
Врезка 7. Определение рыночных и нерыночных производителей	37
Врезка 8. Критерии контроля в рамках МСФО ОС.....	42
Врезка 9. Основанный на правилах подход к определению консолидируемой организации и структуры консолидации	47
Врезка 10. Требования к архитектуре консолидации, учитывающие специфику конкретной страны ...	60

Врезка 11. Отчетные таблицы СГФ в формате 2014 года 84

Список примеров

Пример № 1. Коммерческая группа 3

Пример № 2. Консолидация информации в стране X..... 5

Пример № 3. Процедура консолидации (все цифры приведены в миллионах долларов США) 6

Пример № 4. Оценка стоимости инвестиций в ассоциированную организацию 21

Пример № 5. Определение классификационной категории структуры 40

Пример № 6. Различия между МСФО ОС и СГФ в части консолидации (1) 46

Пример № 7. Различия между МСФО ОС и СГФ (2)..... 46

Пример № 8. Консолидация контролируемой 100%-ной дочерней организации 62

Пример № 9. Консолидация при наличии долей меньшинства 66

Пример № 10. Потoki между организациями 69

Пример № 11. Пример малозначащих операций внутри организации 72

1 ЦЕЛИ И ЦЕЛЕВАЯ АУДИТОРИЯ НАСТОЯЩЕГО РУКОВОДСТВА

1.1 Цели Руководства

Целью настоящего Руководства является оказание содействия правительствам и работникам общественного сектора в процессе подготовки и представления консолидированной финансовой информации об общественном секторе и организациях общественного сектора.

При том, что многие страны добились определенной степени консолидации, лишь некоторые из них смогли представить на уровне государства совокупность консолидированной правительственной информации, охватывающую все контролируемые организации. В настоящем Руководстве анализируются ограничения концептуального и практического характера, мешающие такой консолидации информации. Здесь рассматриваются преимущества консолидации информации с точки зрения прозрачности и подотчетности, а также издержки и трудности консолидации. В Руководстве предложена методика поэтапного внедрения консолидации, представления и публикации консолидированной информации. Кроме того, здесь сформулированы рекомендации относительно использования такой консолидированной информации общественными организациями.

1.2 Целевая аудитория

Основной целевой аудиторией настоящего Руководства являются работники общественного сектора, отвечающие за консолидацию информации, а также подготовку и публикацию консолидированной информации. Руководство может быть также полезно тем, кто консультирует работников общественного сектора, политических лидеров и общественные организации, которые используют эту информацию.

2 КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ КОНСОЛИДАЦИИ

2.1 Что такое консолидация?

Идея финансовой консолидации очень проста. Если две или несколько организаций находятся под общим контролем, то они должны рассматриваться как одна организация - “**группа**” – в целях получения полной финансовой картины группы, как это показано ниже на Рисунок 1.

Рисунок 1. Идея консолидации



В настоящем Руководстве будут рассмотрены вопросы о том, как и для чего следует осуществлять консолидацию.

2.2 Для чего нужна консолидация?

Задача консолидации заключается в том, чтобы получить полную финансовую картину группы организаций как если бы они были одной организацией. Для этого производятся расчеты следующих показателей:

- совокупные активы и обязательства группы
- совокупные доходы, расходы, денежные и финансовые потоки группы

Эта задача одинакова и для группы, являющейся коммерческой группой компаний, и для национального правительства.

2.2.1 Коммерческая группа

Если брать в качестве примера коммерческую группу компаний, то в этом случае консолидированная информация важна для инвесторов, налоговых органов, сотрудников компаний и всех, кто имеет финансовую заинтересованность в этой группе. Группа может состоять, например, из двух компаний:

1. Компания, осуществляющая хозяйственную деятельность в одной из европейских стран.
2. Компания «верхнего уровня» в одном из налоговых оазисов.

Такая группа может стремиться к тому, чтобы скрыть свою прибыль с помощью очень большого размера вознаграждения, которое компания верхнего уровня взимает за предоставление управленческих услуг.

Пример № 1. Коммерческая группа

В качестве иллюстрации в рисунке ниже приведен ряд цифр



Предположим, что в приведенном выше примере

	<u>Компании по отдельности</u>	<u>Консолидированно</u>
Операционная прибыль компании В	\$350 000	<u>\$350 000</u>
Минус: плата за управление, взимаемая компанией А	<u>\$250 000</u>	
Отчетная прибыль в европейской стране X	<u>\$100 000</u>	
Отчетная прибыль в налоговом оазисе	<u>\$250 000</u>	
Прибыль группы		<u>\$350,000</u>

В этом примере группа «перевела» прибыль из европейской страны X в налоговый оазис, где группа платит небольшой налог или вообще не платит никаких налогов. По существу, именно так поступают многие крупные транснациональные корпорации, чтобы минимизировать свои налоги.

Консолидированная информация дает правильное представление о прибыли группы. Внутренние трансферты не учитываются.

2.2.2 Национальное правительство

Консолидированная информация о национальном правительстве позволит получить полную финансовую картину деятельности правительства страны. Во многих случаях эта деятельность осуществляется не только центральным правительством, но и различными юридическими лицами, подотчетными национальному правительству, а также правительствами субнациональных уровней. Финансовая информация только о центральном правительстве может не дать полного представления обо всей деятельности правительства. Это положение иллюстрирует простой пример.

Пример № 2. Консолидация информации в стране X

В небольшой стране X есть только юридическое лицо, подотчетное правительству. Это больница. Ее деятельность финансируется за счет платы за услуги, взимаемой с пациентов. Соответствующая информация выглядит следующим образом:

	Центр. прав-во	Больница	Консолидированно
Расходы на медицинское обслуживание	\$100 000	\$800 000	\$900 000
Прочие расходы	<u>\$4 900 000</u>	-	<u>\$4 900 000</u>
Общий объем расходов	<u>\$5 000 000</u>	<u>\$800 000</u>	<u>\$5 800 000</u>
Доля расходов на медицинское обслуживание в общем объеме расходов	2%	100%	15,5%

Если в рамках этого примера смотреть только на центральное правительство, то расходы правительства на медицинское обслуживание составляют всего лишь 2%, в то время как фактический общий объем расходов на медицинское обслуживание превышает 15%. Получить полную картину деятельности и расходов правительства можно только с помощью консолидированной информации.

2.2.3 Выводы о том, для чего нужна консолидация

Как видно из приведенных выше примеров, когда речь идет о группе организаций, для получения полной финансовой картины необходима консолидированная информация. В общественном секторе консолидация обеспечивает прозрачность и подотчетность.

Однако наряду с этим необходимо также представлять информацию об отдельных организациях в составе группы. В приведенном выше примере финансовая информация о больнице как об отдельной организации нужна и для внутренних целей, и для того, чтобы внешние заинтересованные стороны могли получить представление о работе больницы.

Врезка 1. Общие сведения о консолидации

Консолидация обеспечивает общий финансовый обзор деятельности группы организаций, однако при консолидации теряется финансовая информация об отдельных организациях в составе группы

2.3 Как осуществлять консолидацию?

В принципе, процедура консолидации очень проста и состоит всего лишь из трех действий, которые кратко описаны далее во врезке 2.

Врезка 2. Универсальная процедура консолидации

Действие № 1	Свести воедино финансовую информацию обо всех организациях, сложив поочередно строки каждого баланса, отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств
Действие № 2	Исключить любые потоки или остатки по счетам между организациями в пределах группы
Действие № 3	Убрать доли меньшинства в контролируемых организациях

Эти три действия носят универсальный характер и распространяются на все группы, будь-то в коммерческом или общественном секторе. Ниже приведен простой пример процедуры консолидации информации, содержащейся в отчете о прибылях и убытках и балансовом отчете правительства, у которого есть только одна дочерняя структура, находящаяся в его полной собственности.

Пример № 3. Процедура консолидации (все цифры приведены в миллионах долларов США)

Наименование	Центральное правительство	Больница	Агрегировано (действие 1)	Потоки/остатки по счетам между организациями	Консолидировано (действие 2)
Отчет о прибылях и убытках					
Доходы					
Налоговые доходы	125		125		125
Прочие доходы	30	25	55		55
Полученный грант		15	15	15	0
Всего доходы	155	40	195	15	180

Расходы					
Социальные услуги	50		50		50
Здравоохранение	10	35	45		45
Образование	40		40		40
Прочие расходы	30		30		30
Грант больнице	15		15	15	
Всего расходы	145	35	180	15	165
Операционная прибыль/убытки	10	5	15	0	15

Наименование	Центральное правительство	Больница	Агрегировано (действие 1)	Потоки/остатки по счетам между организациями	Консолидировано (действие 2)
Баланс					
Основные средства (капитал)					
Недвижимость и оборудование	200	60	260		260
Финансовые активы					
Кредит больнице	50		50		0
Прочие активы	75		75	50	75
Итого активы	325	60	385	50	335
Пассивы					
Полученные займы	80		80		80
Заем от центрального правительства		50	50	50	0
Итого пассивы	80	50	130	50	80
Чистые активы	245	10	255	0	255

Важным принципом консолидации (в отличие от агрегирования) является необходимость исключения потоков и остатков по счетам между организациями группы. Процедура исключения имеет первостепенное значение в рамках концепции консолидации.

В этом примере нет действия № 3, поскольку больница полностью принадлежит национальному правительству (нет внешних миноритарных владельцев). Методика применения действия № 3 описана далее в разделе 6 «Методология консолидации для общественного сектора».

Логика исключения потоков и остатков по счетам в рамках группы состоит в том, что при рассмотрении группы как единого целого такие потоки и остатки по счетам становятся внутренними. Эта аналогично тому, что человек перекладывает предмет из левой руки в правую: с точки зрения внешнего наблюдателя этот предмет по-прежнему находится у данного человека.

2.4 Что нужно консолидировать?

Вопрос о том, что нужно консолидировать, носит сложный характер и более подробно анализируется в разделе 4 настоящего Руководства («Определение организаций, подлежащих консолидации»). Общий принцип заключается в том, что финансовая консолидация осуществляется в том случае, если есть группа организаций, которых для данной конкретной цели следует считать одной организацией (обычно она называется «группой»).

2.4.1 Подходы к определению организаций, подлежащих консолидации

Существуют четыре основных подхода к определению организаций внутри группы, которые подлежат консолидации, а именно:

Правовой подход	Группа определяется в соответствии с законодательством, например: <ul style="list-style-type: none">• Если одна компания владеет долями (акциями) другой компании, то вместе взятые эти две компании являются группой.• Если для целей государственной политики в соответствии с законодательством создается ведомство и согласно законодательству это ведомство находится под контролем министерства.
Подход с учетом секторов	Он особенно актуален для правительственных структур, например: все организации сектора государственного управления можно считать группой, и, следовательно, их отчетность подлежит консолидации. Когда определение сектора закреплено в законодательстве, данный подход соответствует правовому подходу.
Подход с учетом контроля	Контроль может существовать даже в отсутствие организационных связей или прав собственности, например: если правительственное министерство в соответствии с законодательством назначает членов совета директоров какой-либо компании, то оно фактически контролирует эту компанию, даже если не является ее собственником.
Бюджетный подход	В общественном секторе возможно еще одно определение организаций, подлежащих консолидации: все организации, охваченные государственным бюджетом.

В процессе определения организаций, подлежащих консолидации для целей государственной финансовой отчетности, могут возникнуть вопросы, которые выходят за рамки финансового управления. Очень часто трудно определить, какие организации находятся в собственности и (или) контролируются государственными органами.

В двух основных наборах международных стандартов – Международных стандартах финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) и Руководстве МВФ по статистике государственных финансов (Руководство по СГФ) – приняты, в целом, согласованные принципы консолидации. Однако у этих двух наборов стандартов разные цели (что признается в МСФО ОС 35) и, как следствие, разные подходы к определению организаций, подлежащих консолидации. В общественном секторе вопрос о том, что нужно консолидировать, имеет очень большое значение и будет рассматриваться более подробно в разделе 3 настоящего Руководства.

2.4.2 Выводы о том, что нужно консолидировать: архитектура консолидации

Вопрос о том, что нужно консолидировать, носит сложный характер. Здесь существуют разные подходы. Как уже отмечалось, эти разные подходы анализируются более подробно в разделе 4.

2.5 Что является конечным продуктом консолидации?

Конечными продуктами консолидации являются отчеты. Ниже перечислены различные категории отчетов.

1. Консолидированные бюджетные документы
2. Консолидированная финансовая отчетность для внешних пользователей:
 - a. Финансовые отчеты, прошедшие аудиторскую проверку
 - b. Статистическая отчетность для внешних пользователей – отчеты, составленные в соответствии с методологией Руководства по СГФ 2014 года, а также, для стран-членов Европейского союза, отчеты, составленные в соответствии с требованиями Европейской системы национальных и региональных счетов (ЕСС) 2008 года.
 - c. Промежуточные и специальные отчеты (например, отчеты об исполнении бюджета).
3. Консолидированная финансовая отчетность для руководства (не публикуется).

Важно, чтобы ко всем видам консолидированной отчетности применялись те же процедуры, которые описаны во Врезка 2. Это обеспечить единообразие предоставляемой информации.

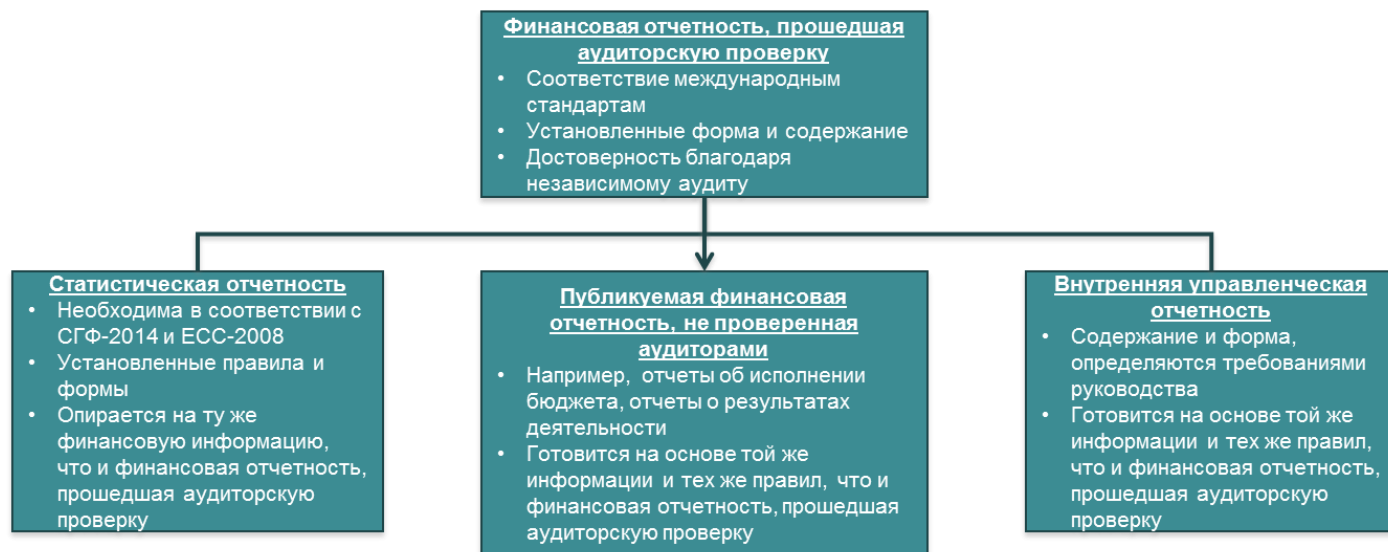
2.5.1 Консолидированная финансовая отчетность, прошедшая аудиторскую проверку

Настоящее Руководство уделяет особое внимание публикуемой консолидированной финансовой отчетности, прошедшей аудиторскую проверку. Причины такого внимания заключаются в следующем:

- финансовая отчетность составляется в соответствии с международными стандартами (МСФО ОС);
- такие отчеты проверяются независимыми аудиторами и, следовательно, они более достоверны, чем другие отчеты;
- финансовые отчеты должны быть главным инструментом обеспечения прозрачности и подотчетности.

В соответствии с этим подходом государственную финансовую отчетность, прошедшую аудиторскую проверку, следует считать вершиной пирамиды финансовой отчетности, которая определяет методологию и информационные основы для других отчетов, как это показано далее на **Рисунок 2**.

Рисунок 2. Финансовые отчеты, прошедшие аудиторскую проверку, как вершина отчетности



В последующих разделах настоящего Руководства вопросы отчетности рассматриваются более подробно.

2.6 В чем заключаются аргументы в пользу и против консолидации?

Существуют аргументы, как в пользу консолидации, так и против нее; кроме того, есть обстоятельства, при которых консолидация нецелесообразна. Все это кратко изложено ниже.

2.6.1 Аргументы в пользу консолидации

Консолидация позволяет получить общую финансовую картину для группы организаций. Никаким другим способом такую общую картину получить нельзя.

- В случае национального правительства консолидация дает всестороннее представление об общем объеме государственных доходов, расходов, финансирования, активов и обязательств.
- При правильном проведении консолидации правительства лишаются возможности прятать определенные расходы, создавая отдельные структуры для того, чтобы скрыть эти расходы (например, внебюджетные фонды).
- Консолидация позволяет сравнивать различные правительства, даже несмотря на то, что у них может быть разная организационная структура: например, в некоторых странах все виды деятельности могут осуществляться напрямую через правительство, а в других странах могут активно использоваться юридические лица, подотчетные правительству.
- Консолидация дает всестороннее представление об обязательствах и активах, включая условные обязательства.

2.6.2 Аргументы против консолидации

Никаких принципиальных аргументов против консолидации нет, однако в силу ряда причин консолидация может оказаться неосуществимой или нецелесообразной в определенных ситуациях.

- Сбор информации для консолидации может быть затруднен, особенно при наличии большого количества дочерних организаций. В некоторых случаях приходится полагаться на информацию, не проверенную аудиторами. В других ситуациях независимое руководство дочерней организации может не захотеть предоставить информацию.
- Процесс консолидации может быть сложным и технически трудоемким, что потребует большого количества времени и денег и использования дефицитных ресурсов.
- В силу политических или иных причин некоторые ключевые организации могут оказаться за рамками консолидации, что снизит ценность консолидированной информации.

- Консолидация может быть бессмысленной в том случае, если разные организации применяют разные методы учета или проводят разную учетную политику.
- Консолидированная информация хоть и представляет интерес, все же может не дать достаточных выгод для оправдания денег и ресурсов, потраченных на сбор информации.
- Консолидация дает общее представление, но при этом теряет детальную информацию об отдельных организациях.
- В некоторых странах с нерыночной экономикой консолидированная государственная организация может быть очень тесно связана с экономикой в целом, и поэтому в консолидированных финансовых отчетах будет потеряна большая часть информации о внутриэкономических потоках.

2.6.3 Когда консолидация нецелесообразна

В ряде ситуаций консолидация нецелесообразна. В МСФО ОС 35 перечислен ряд исключений, но в целом это положение применимо в следующих случаях:

- Консолидация нецелесообразна в отношении счетов национального дохода. Консолидация не применяется ни в Системе национальных счетов ООН (СНС), ни в Европейской системе национальных и региональных счетов (ЕСС), двух крупнейших статистических системах. Это объясняется тем, что для таких статистических систем нужна информация об операциях между субъектами экономики. Однако и в СНС, и в ЕСС есть методики, позволяющие избежать двойного счета (см. отдельный раздел, посвященный ЕСС).
- Консолидация может быть нецелесообразна в особых обстоятельствах. Такие обстоятельства рассматриваются более подробно в разделе 7, посвященном исключениям из требования консолидации.

2.6.4 Выводы относительно аргументов в пользу консолидации

Консолидация – важный инструмент отчетности. Консолидация позволяет получить обобщенную информацию, которую невозможно получить иным способом. Таким образом, консолидация повышает прозрачность и подотчетность.

С другой стороны, бывают случаи, когда консолидация неосуществима, нецелесообразна или требует слишком больших затрат по сравнению с конечными выгодами. Каждый случай необходимо рассматривать с учетом конкретных обстоятельств.

Консолидацию нельзя считать заменой финансовой отчетности отдельной организации. Консолидация дополняет, а не подменяет такую отчетность.

3 МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ ПО КОНСОЛИДАЦИИ

3.1 Общие сведения

Как отмечено выше, для публикуемой финансовой отчетности и статистической отчетности разработаны международные стандарты. Эти стандарты содержат, в том числе, требования консолидации. В приведенной ниже Таблица 1 содержится краткая информация о действующих стандартах и руководствах, сфере их применения, а также о том, насколько они обязательны.

Таблица 1. Международные стандарты консолидированной отчетности

Стандарт/Руководство	Описание	Сфера применения	Требование консолидации	Являются эти требования обязательными?
Стандарты финансовой отчетности организаций				
Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС)	Серия международных стандартов финансовой отчетности для общественного сектора, публикуемых Советом по МСФО ОС Международной федерации бухгалтеров.	Все формы финансовой отчетности общего назначения, которые готовят организации общественного сектора (за исключением коммерческих организаций с государственным участием (КОГУ)).	Консолидация требуется	Не являются обязательными. Каждая страна должна сама решать, будет ли она применять МСФО ОС, и если да, то каким образом. Применение МСФО ОС поощряется международными органами.

Стандарт/Руководство	Описание	Сфера применения	Требование консолидации	Являются эти требования обязательными?
Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)	Серия международных стандартов финансовой отчетности, публикуемых Советом по МСФО.	Все организации, за исключением организаций общественного сектора (но включая КОГУ). Большинство крупнейших фондовых бирж требуют от коммерческих организаций представления отчетности в соответствии с МСФО.	Консолидация требуется	Стандарты обязательны только для тех организаций, чьи акции котируются на фондовых биржах, которые требуют представления отчетности по МСФО, или в том случае, если соблюдение этих стандартов предусмотрено законодательством конкретной страны. Однако некоторые страны приняли решение распространить МСФО на все организации общественного сектора, а в ряде стран – и на все коммерческие организации, чьи акции не котируются на фондовых биржах
Стандарты статистической отчетности				
Система национальных счетов ООН (СНС) 2008 года	Статистическая система ООН в поддержку стандартизированной системы отчетности о национальном доходе и прочих агрегированных национальных статистических индикаторах.	Статистическая отчетность, которую готовят и представляют отдельные страны в целях ведения учета для каждой страны на макроуровне, а также для сравнения стран между собой.	Консолидация не требуется.	Система не является обязательной, но при этом общепринята и содержит многие правила и определения, которые используются в СГФ и ЕСС.

Стандарт/Руководство	Описание	Сфера применения	Требование консолидации	Являются эти требования обязательными?
<p>Руководство МВФ по статистике государственных финансов (СГФ) 2014 года</p>	<p>В Руководстве по СГФ изложены требования статистической отчетности государственного сектора, которая направляется в МВФ. Система СГФ согласуется с СНС. Основная цель GFS состоит в том, чтобы служить всесторонней концептуальной основой, подходящей для анализа и оценки налогово-бюджетной политики, и особенно эффективности государственного сектора</p>	<p>Статистическая отчетность, направляемая в МВФ. Кроме того, гармонизация платформы GFS с другими макроэкономическим и наборами данных означает, что данные от GFS могут быть использованы как исходные данные, или могут быть объединены с данными от других платформ, чтобы оценить уровень развития государственного сектора относительно остальной части экономики</p>	<p>Консолидация требуется.</p>	<p>Если страна направляет статистическую отчетность в МВФ, Руководство по СГФ является обязательным.</p>
<p>Европейская система национальных и региональных счетов (ЕСС) 2010 года</p>	<p>Система статистической отчетности для стран-членов Европейского союза (ЕС), в основу которой положена Система национальных счетов ООН (СНС).</p>	<p>Статистическая отчетность, которую страны-члены ЕС направляют в Европейскую комиссию. Отчетность в рамках ЕСС используется для определения соответствия фискальным требованиям стран еврозоны.</p>	<p>Консолидация не требуется.</p>	<p>В соответствии с Маастрихтским договором система является обязательной для всех членов ЕС.</p>

Примечание. В настоящее время продолжается дискуссия по поводу разработки Европейских стандартов финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) на основе МСФО ОС, которые были бы обязательными для членов ЕС. Однако сейчас такие стандарты только обсуждаются, и ЕС пока не принял решения о внедрении МСФО ОС.

Указанные в Таблица 1 требования можно обобщить следующим образом:

- консолидированная финансовая отчетность необходима в рамках МСФО ОС, МСФО и Руководства по СГФ;
- для целей статистической отчетности в рамках СНС или ЕСС консолидация не требуется.

Кроме того, МСФО ОС, МСФО и Руководство по СГФ применяют одни и те же базовые принципы консолидации. Однако между этими наборами стандартов есть различия, касающиеся того, что подлежит консолидации. К тому же, по сравнению с Руководством по СГФ, МСФО ОС и МСФО дают более подробные рекомендации для таких случаев, как организации, находящиеся в частичной собственности, и совместные предприятия.

Это также означает, что для всех целей консолидации можно использовать единую базу учетной информации. В настоящем Руководстве не рассматриваются проблемы, связанные с расхождениями методологий стоимостной оценки в МСФО ОС, МСФО и Руководстве по СГФ.

В двух следующих подразделах приведена более детальная информация о требованиях консолидации сформулированных в МСФО ОС и Руководстве по СГФ. Требования МСФО аналогичны требованиям МСФО ОС (по существу, требования МСФО ОС взяты из МСФО). СНС ООН и ЕСС ЕС подробно не рассматриваются, поскольку они не требуют консолидации.

3.2 Требования консолидации, содержащиеся в Руководстве по СГФ

Статистика государственных финансов (СГФ) – это стандартизированная система отчетности, разработанная и применяемая МВФ. *«Основа СГФ призвана обеспечивать статистические данные, которые позволяют директивным органам и аналитикам изучать динамику финансовых операций и финансовой позиции государства. Кроме того, система СГФ позволяет последовательно и систематически проводить оценку ликвидности и устойчивости финансов сектора государственного управления или государственного сектора в целом. Основа СГФ может быть использована для анализа операций органов государственного управления конкретного уровня и операций между различными уровнями государственного управления, а также сектора государственного управления»*

(Руководство по СГФ 2014 года, пункт 1.10).

СГФ опирается на Систему национальных счетов ООН (СНС), а определения, используемые в СГФ, согласуются с определениями СНС. В основу СГФ положены общепринятые положения, включая требования консолидации информации.

Руководство по СГФ описывает эту систему и применяется странами в процессе подготовки отчетности СГФ. Последняя версия Руководства по СГФ была выпущена в 2014 году (в настоящее

время она носит статус «предварительной публикации», однако никаких существенных изменений не ожидается). Руководство по СГФ 2014 года согласуется с положениями СНС 2008 года. В его основу положены принципы учета по методу начисления (хотя их применение несколько отличается от рекомендаций МСФО ОС).

Базовые принципы консолидации, описанные в Руководстве по СГФ 2014 года, аналогичны принципам, изложенным в МСФО ОС, а также положениям раздела 2.1 настоящего Руководства.

Врезка 3. Определение консолидации в системе СГФ

Консолидация — это метод представления статистики по некоторому набору институциональных единиц таким образом, как если бы они составляли одну единицу. (Руководство по СГФ 2014 года, пункт 3.153)

В системе СГФ основной архитектуры консолидации являются не концепция контроля, а сектора экономики. Это положение рассматривается далее в разделе 4. Такой подход к консолидации означает, что многие трудности, связанные с МСФО ОС, просто не возникают.

Методология консолидации аналогична методологии МСФО ОС и описана во Врезка 2. Однако в Руководстве по СГФ 2014 года есть изменения концептуального и практического характера.

Изменения концептуального характера

Отчисления в фонд социального обеспечения и налоги, удерживаемые с заработной платы работников и выплачиваемые другим государственным органам, рассматриваются как часть вознаграждения, выплачиваемого работнику, которую работник впоследствии выплачивает соответствующему государственному фонду или органу. Это согласуется с подходом, принятым в МСФО ОС.

Изменения практического характера

Потоки между хозяйственными единицами исключаются только в том случае, если они являются значимыми. В Руководстве по СГФ 2014 года предлагается следующее правило.

Врезка 4. Одностороннее эмпирическое правило определения значимости потоков между организациями

Обычно применяется «одностороннее» эмпирическое правило. Это значит, что, если одна институциональная единица представит убедительные доказательства существования потока или запасов, такой поток или запасы вменяются контрагенту. Такое условное начисление отражается в учете даже в том случае, если этот поток или запасы не отражены в учетной документации контрагента. Когда такая корректировка производится в данных хозяйственной единицы, где такой поток или запасы невозможно идентифицировать напрямую, нужно проследить за тем, чтобы в учетные записи этой единицы были должным образом изменены. (Руководство по СГФ 2014 года, пункт 3.165)

В Руководстве по СГФ 2014 года нет требования раскрытия пояснительной информации о консолидированных организациях. Отчеты СГФ – это серия отчетов исключительной в числовой форме (см. раздел 8).

3.3 Требования консолидации, содержащиеся в МСФО ОС

Как отмечено выше, стандарты МСФО ОС публикуются Советом по МСФО ОС Международной федерации бухгалтеров. Несмотря на то, что это частная организация, ее стандарты получили поддержку большинства крупных международных организаций, включая МВФ, Всемирный банк, ООН и ЕС (хотя МСФО ОС не являются обязательными для стран-членов ЕС).

Стандарты МСФО ОС, касающиеся консолидации, были обновлены в 2015 году, и ранее действовавшие стандарты МСФО ОС 6, 7 и 8 были отменены. В настоящее время предметом обсуждения настоящего Руководства являются следующие стандарты МСФО ОС, которые относятся к консолидации:

МСФО ОС 22	Раскрытие информации в финансовой отчетности о секторе государственного управления
МСФО ОС 34	Отдельная финансовая отчетность
МСФО ОС 35	Консолидированная финансовая отчетность (заменяет МСФО ОС 6)
МСФО ОС 36	Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия (заменяет МСФО ОС 7)
МСФО ОС 37	Совместная деятельность (заменяет МСФО ОС 8)
МСФО ОС 38	Раскрытие информации об участии в других предприятиях
Кассовый метод учета МСФО ОС	Требует от стран, составляющих отчетность на основе кассового метода, консолидации контролируемых организаций.

Ниже представлено краткое содержание каждого из вышеперечисленных стандартов МСФО ОС. Подробности рассматриваются в соответствующем разделе настоящего Руководства.

МСФО ОС 22 *Раскрытие информации в финансовой отчетности о секторе государственного управления*

МСФО ОС 22 допускает (но не требует в обязательном порядке) включение в консолидированную финансовую отчетность консолидированных отчетов, касающихся сектора государственного управления, в соответствии с определением, приведенным в СНС ООН и Руководстве по СГФ. Консолидированные отчеты о секторе государственного управления составляются в дополнение к консолидированной финансовой отчетности, которая готовится в соответствии с требованиями МСФО ОС 35.

В консолидированных отчетах о секторе государственного управления государственные корпорации (финансовые и нефинансовые) отражаются как инвестиции. Таким образом, финансовые отчеты о секторе государственного управления – это дополнительная финансовая отчетность в составе общей финансовой отчетности организации. Консолидированные финансовые отчеты о секторе государственного управления подлежат сверке с финансовыми отчетами, составленными в соответствии с положениями МСФО ОС 35.

МСФО ОС 34 *Отдельная финансовая отчетность*

Сфера применения

МСФО ОС 34 применяется в тех случаях, когда у организации сеть инвестиции в другие контролируемые организации и эти инвестиции не консолидируются. Основанием для этого может служить один из двух нижеперечисленных факторов:

1. организация верхнего уровня является инвестиционной организацией (например, суверенный фонд благосостояния), на которую не распространяются требования консолидации, или
2. законодательство запрещает организации верхнего уровня консолидировать определенные организации.

В стандарте МСФО ОС 34 изложены требования к составлению отдельной финансовой отчетности и оценке стоимости инвестиций. Поскольку это не консолидированная отчетность, стандарт МСФО ОС не имеет прямого отношения к настоящему Руководству и далее не рассматривается.

МСФО ОС 35 *Консолидированная финансовая отчетность*

В настоящее время стандарт МСФО ОС 35 является главным стандартом МСФО ОС, который относится к консолидированной отчетности, поскольку он заменяет МСФО ОС 6. Согласно МСФО ОС 35 любая организация общественного сектора (за исключением КОГУ) должна составлять консолидированную финансовую отчетность. Единственное исключение – это контролирующие

организации, являющиеся промежуточным звеном в иерархии консолидации (см. Рисунок 7 выше), а также инвестиционные организации (например, фонды благосостояния). Эти исключения рассматриваются более подробно в 7 настоящего Руководства. Определение термина «контроль» приведено далее в разделе 4.

Консолидированная финансовая отчетность определяется как *«финансовая отчетность хозяйствующего субъекта, в которой активы, обязательства, чистые активы/капитал, доходы, расходы и денежные потоки контролирующей организации и контролируемых ею организаций представлены так, если бы это был один хозяйствующий субъект»*. Это соответствует тому, что было показано выше в Пример № 3. Процедура консолидации, соблюдение которой требует МСФО ОС 35, была описана во Врезка 2.

Дополнительные требования МСФО ОС 35, не рассматриваемые в других разделах настоящего Руководства, заключаются в следующем:

- все организации в составе группы должны по мере возможности проводить единую финансовую политику. Если в финансовой политике есть различия, корректировку следует производить таким образом, чтобы вся информация опиралась на единые принципы финансового учета;
- финансовый период всех консолидируемых организаций должен заканчиваться в один и тот же день. В противном случае следует использовать самые последние финансовые отчеты контролируемой организации и корректировать их с учетом всех операций, проведенных до конца финансового периода организации верхнего уровня.

МСФО ОС 36 Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия

Стандарт МСФО ОС 36 распространяет принцип консолидации на ассоциированные организации и совместные предприятия. Он применяется в тех случаях, когда организация верхнего уровня «имеет значительное влияние на объект инвестиций [т.е. другую организацию] или осуществляет над ним совместный контроль, а инвестиции [в объект инвестиций] приводят к появлению долей участия, которые можно измерить количественно». Значительное влияние определяется как *«право участвовать в принятии решений по вопросам финансовой или операционной политики другой организации, но [значительное влияние] это не контроль и не совместный контроль над такой политикой»*.

Стандарт МСФО ОС 36 распространяется на ассоциированные организации и совместные предприятия, где есть количественно измеримая доля участия (например, доли собственности). Как правило, если организация имеет количественно измеримую долю участия в другой

организации в размере 20 или более процентов голосов объекта инвестиций, то считается, что такая организация имеет значительное влияние.

В случае применения МСФО ОС 36 стоимость инвестиций в другую организацию оценивается с помощью метода долевого участия. В рамках этого подхода общая стоимость инвестиционного объекта определяется как стоимость чистых активов этой организации согласно финансовой отчетности инвестиционного объекта. Доля, принадлежащая организации верхнего уровня, отражается как внеоборотные активы.

Пример № 4. Оценка стоимости инвестиций в ассоциированную организацию

Правительству страны X принадлежат 30% акций компании Z, поэтому она считается ассоциированной организацией и учитывается по методу долевого участия. Предположим, что стоимость чистых активов компании Z составляет 500 000 долларов США. Следовательно, стоимость доли, принадлежащей правительству страны X, равна 150 000 долларов США, и эта сумма указывается в финансовых отчетах страны X как внеоборотный актив.

Если конец финансового периода компании Z отличается от конца финансового периода правительства страны X, то применяются те же процедуры, что и при консолидации, описанные в рамках МСФО ОС 35.

В случае некоммерческих инвестиций в отсутствие долей, когда трудно определить часть инвестиционного объекта, которая находится в собственности организации верхнего, применение МСФО ОС 36 будет затруднено.

МСФО ОС 37 Совместная деятельность

Этот стандарт применяется в тех случаях, когда организация верхнего уровня осуществляет, в той или иной форме, совместную деятельность с другой организацией. Совместная деятельность – это деятельность, над которой две или более сторон имеют совместный контроль. Совместный контроль – это согласованное разделение контроля над деятельностью в форме договоренности, имеющей обязательную силу, которая существует только в том случае, если решения о соответствующих видах деятельности должны быть единогласно приняты сторонами, разделяющими контроль.

Если организация осуществляет совместную деятельность, она должна решить, существует ли коллективный контроль над совместной деятельностью с участием всех заинтересованных сторон. Все стороны коллективно осуществляют контроль над совместной деятельностью, когда они должны действовать сообща, чтобы руководить мероприятиями, которые оказывают значительное влияние на выгоды совместной деятельности.

Ниже перечислены характеристики совместной деятельности:

1. Стороны заключили соглашение, имеющее для них обязательную силу.
2. Это обязательное соглашение дает двум или нескольким сторонам право совместного контроля над совместной деятельностью.

Совместная деятельность – это либо совместная работа, либо совместное предприятие.

- Совместная работа – это деятельность, над которой две или несколько сторон осуществляют совместный контроль
- Совместное предприятие – это совместная деятельность, при которой стороны, осуществляющие совместный контроль над деятельностью, имеют права на чистые активы такой деятельности.

Отнесение совместной деятельности к одной из двух категорий – либо к совместной работе, либо к совместному предприятию – определяется правами и обязанностями сторон, как это указано выше. Порядок учета, который ведет совместный оператор (т.е. компания верхнего уровня), зависит от того, является ли совместная деятельность совместной работой или совместным предприятием.

Принципы учетной политики представлены в общем виде в Таблица 9.

Таблица 2. Учет в случае совместной работы и совместного предприятия

Инвестиции в том виде, в каком они отражены в финансовой отчетности совместного оператора	
Совместная работа: какая часть совместной деятельности отражена в финансовой отчетности организации верхнего уровня	Совместное предприятие
Активы, включая долю активов, находящуюся в совместной собственности	Учет ведется по методу долевого участия, как указано в МСФО ОС 36 (см. выше)
Обязательства, включая долю совместных обязательств	
Доходы, включая выручку от продажи своей доли продукции, являющейся результатом совместной работы	
Доля выручки от продажи продукции, являющейся результатом совместной работы	
Расходы, включая свою долю в любых совместных расходах	

МСФО ОС 38 Раскрытие информации об участии в других предприятиях

Стандарт МСФО ОС 38 применяется во всех случаях, описанных в стандартах МСФО ОС 35, 36 и 37, и распространяется на требования раскрытия информации. Провозглашенная цель МСФО ОС 38 заключается в том, чтобы организация раскрывала информацию, на основании которой пользователи финансовой отчетности смогут оценить следующее:

- (a) характер ее участия в контролируемых организациях, неконсолидированных контролируемых организациях, совместной деятельности, ассоциированных организациях и неконсолидированных структурированных организациях, а также риски, связанные с таким участием;
- (b) влияние такого участия на финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки организации. Стандарт МСФО ОС 38 применяется к любой организации, которая имеет:
 - i. контролируемые организации;
 - ii. совместную деятельность (т.е. совместную работу или совместные предприятия);
 - iii. ассоциированные организации, или
 - iv. неконсолидированные структурированные организации.

Структурированные организации имеют сложное определение, которое требует детального изучения МСФО ОС представителями той страны, для которой это может быть актуально. Дополнительная информация приведена в Приложении 4.

Требования раскрытия информации

В стандарте МСФО ОС 38 содержатся подробные требования раскрытия информации по всем вышеперечисленным случаям.

Стандарт предусматривает важные суждения и допущения в процессе определения:

- (a) характера участия в другой организации или деятельности
 - i. вида совместной деятельности, в которой организация принимает участие (пункты 12–14);
 - ii. который соответствует определению инвестиционной организации, если это применимо (пункт 15);
- (b) информации об участии:
 - i. в контролируемых организациях (пункты 17–26);
 - ii. в совместной деятельности и ассоциированных организациях (пункты 35–39);

- iii. в неконсолидированных структурированных организациях (пункты 40–48);
- iv. в случае участия в собственности, которое нельзя измерить количественно (пункты 49–50);
- v. в случае приобретения контролирующей доли участия с целью продажи (пункты 51–57).

Кроме того, есть универсальное требование, заключающееся в том, что, если вся информация, раскрытая в соответствии с тем или иным стандартом, не соответствует сформулированной выше цели МСФО ОС 38, то организация должна раскрыть любую дополнительную информацию, необходимую для достижения этой цели.

Каждый субъект отчетности может по собственному усмотрению определять степень детализации раскрываемой информации: «Организация должна решить, какой уровень детализации необходим для достижения цели раскрытия информации, изложенной в пункте 1, и какой вес следует придать каждому требованию этого стандарта. Она должна агрегировать или дезагрегировать раскрываемую информацию, чтобы большой объем неважных деталей или агрегирование статей с разными характеристиками не могли скрыть полезные сведения».

Организация раскрывает методологию, используемую для определения:

- (a) того факта, что у нее есть контроль над другой организацией, как это описано в пунктах 18 и 20 МСФО ОС 35;
- (b) того факта, что у нее есть контроль над совместной деятельностью или она оказывает значительное влияние на другую организацию;
- (c) категории совместной деятельности (т.е. совместной работы или совместного предприятия), когда такая деятельность оформлена через отдельный механизм.

Организация раскрывает информацию, которая позволит пользователям консолидированной финансовой отчетности этой организации:

- (a) понять:
 - i. состав хозяйствующего субъекта;
 - ii. неконтролирующие доли участия в деятельности и денежных потоках хозяйствующего субъекта (пункт 19);
- (b) оценить:
 - i. характер и уровень значительных факторов, ограничивающих этой организации возможности доступа или использования активов и урегулирования своих обязательств (пункт 20);

- ii. характер рисков, связанных с ее участием в консолидированных структурированных организациях, и изменение этих рисков (пункты 21–24);
- iii. последствия изменений доли ее собственности в контролируемой организации, которые не приводят к потере контроля (пункт 25);
- iv. последствия потери контроля над контролируемой организацией в течение отчетного периода (пункт 26).

Если финансовая отчетность контролируемой организации, используемая для подготовки консолидируемой финансовой отчетности, составлена на определенную дату или за определенный период, которые отличаются от даты или периода составления консолидированной финансовой отчетности (см. пункт 46 МСФО ОС 35), такой субъект должен раскрыть:

- (a) дату окончания отчетного периода, за который составлена финансовая отчетность такой контролируемой организации;
- (b) причину использования иной даты или иного периода.

Кроме того, необходима информация об участии других организаций в любых организациях, контролируемых организацией верхнего уровня (по существу, это другая сторона информации, раскрываемой в соответствии с положениями стандартов МСФО ОС 36 и 37). Подробные требования изложены в пунктах 19–26. Поскольку они применяются только в ограниченном числе случаев, в настоящем Руководстве они не воспроизводятся.

Наконец, существуют требования раскрытия информации в ряде особых случаев:

- участие в неконсолидированных организациях (пункты 27 - 34)
- участие в совместной деятельности и ассоциированных организациях (пункты 35 - 39)
- участие в неконсолидированных структурированных организациях (пункты 40 - 48)
- участие в собственности, которое не поддается количественному измерению (пункты 29 - 56).

В целом, в стандарте МСФО ОС 38 сформулированы очень подробные требования раскрытия информации обо всех долях участия и рисках отчитывающейся организации верхнего уровня (например, правительства страны). МСФО ОС требуют очень подробного изучения для того, чтобы они соблюдались в полном объеме.

Кассовый метод учета в МСФО ОС

Стандарты МСФО ОС, предусматривающие кассовый метод учета, также содержат требования консолидации для стран, составляющих отчетность на основе кассового метода учета. Эти

требования опираются на МСФО ОС 6 (обновление до уровня МСФО ОС 35 пока не произведено). Основные положения аналогичны положениям МСФО ОС 35:

- консолидация всех контролируемых организаций
- та же методология консолидации.

Эти требования раскрытия информации носят более ограниченный характер и описаны в следующей врезке.

Врезка 5. Требования раскрытия информации в МСФО ОС при кассовом методе учета

Организация раскрывает в примечаниях перечисленную далее информацию для каждой контролируемой организации, указанной в пункте 51:

- (a) наименование контролируемой организации и описание ключевых направлений ее деятельности;
- (b) обоснование приобретения контролирующей доли участия и факторы, которые были учтены при принятии решения о том, что контроль существует;
- (c) влияние консолидации контролируемой организации на консолидированную финансовую отчетность, включая влияние на активы, обязательства, доходы, расходы и чистые активы/капитал;
- (d) текущий подход к выбытию, включая ожидаемый способ и сроки выбытия.

При этом следует отметить, что в настоящее время Совет по МСФО ОС рассматривает поправки к МСФО ОС, предусматривающие кассовый метод учета. Одно из рассматриваемых изменений, направленных на упрощение стандартов, относится к требованиям консолидации.

Выводы относительно МСФО ОС и консолидации

В целом, стандарты МСФО ОС содержат многочисленные, сложные и подробные требования консолидации, включая требования раскрытия информации и предоставления информации в тех случаях, когда контроля нет, но есть значительное влияние.

Лишь несколько стран перешли на учет по методу начисления в полном объеме и твердо намерены составлять отчетность в соответствии с положениями МСФО ОС. Следовательно, лишь эти несколько стран, вероятно, смогут полностью выполнить все требования вышеперечисленных стандартов МСФО ОС.

Однако даже в том случае, если страна еще не достигла уровня, необходимого для выполнения всех требований консолидации, сформулированных в МСФО ОС, она должна быть знакома с этими требованиями, что является признаком надлежащей практики.

3.4 СНС ООН 2008 года и ЕСС 2010 года

И в СНС ООН 2008 года, и в ЕСС 2010 года говорится о том, что, в принципе, статистика институциональных единиц не подлежит консолидации в национальных счетах. Однако консолидированные счета можно составлять для дополнительных презентаций и дополнительного анализа. Но даже при этом операции, отраженные в разных счетах национальных счетов, никогда не консолидируются. Различия между СНС ООН 2008 года и в ЕСС 2010 года, с одной стороны, и МСФО ОС и Руководством по СГФ 2014 года, с другой стороны, отражают различия в направлениях использования финансовой информации. Основы СГФ призваны обеспечить получение статистики, подходящей для анализа итоговых отношений между государством и остальной экономикой. Основы МСФО ОС призваны обеспечить получение финансовой информации о группах организаций общественного сектора, находящихся под общим контролем. Основы МСФО ОС и СГФ не ставят целью получение меры измерения производства. СНС ООН 2008 года и в ЕСС 2010 года, с другой стороны, предназначены для использования в целом ряде других направлений, в том числе, в качестве комплексной меры измерения производства и взаимоотношений между всеми секторами экономики.

4 ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОРГАНИЗАЦИЙ, ПОДЛЕЖАЩИХ КОНСОЛИДАЦИИ

4.1 Понятие консолидируемой организации

Этот вопрос уже поднимался в разделе 2.4 настоящего Руководства. Были рассмотрены четыре подхода к консолидации. Эти четыре подхода оцениваются далее в Таблица 3.

Таблица 3. Оценка принципов определения консолидируемой организации

Подход	Преимущества	Недостатки	Выводы
1. Правовой подход	Простота, поскольку все четко прописано в законодательстве	Во многих юрисдикциях законодательство не содержит требования консолидации Между странами нет единства, поэтому сравнения стран невозможны	При наличии законодательно установленного требования консолидации определенных организаций это требование необходимо соблюдать Однако этот принцип не позволяет разработать единый для всех стран подход
2. Бюджетный подход	Обеспечивает согласованность с бюджетом для целей мониторинга бюджета	Некоторые организации общественного сектора не включены в бюджет правительства Не все, что финансируется из бюджета, относится к общественному сектору Бюджетная сфера меняется от страны к стране	Не подходит в качестве общей основы консолидации
3. Подход с учетом контроля	Связь с концепцией ответственности руководства Принцип главенства содержания над формой при определении того, что на самом деле контролирует организация верхнего уровня	Возможны трудности с применением концепции контроля Консолидация не будет совпадать с общепринятыми определениями общественного сектора Контролируемые организации меняются от страны к стране, что ограничивает возможности проведения международных сравнений	Для обеспечения соответствия МСФО ОС необходимо использовать основу консолидации, принятую в МСФО ОС Кроме того, для определения организаций в секторе ГУ и секторе государственных корпораций нужно частично использовать основы СГФ
4. Подход с учетом секторов	Опирается на определения общественного сектора (сектора ГУ и	Нет связи с концепцией управленческого контроля Не все организации общественного сектора	Часть основы консолидированной отчетности, предусмотренной в системе СГФ (Принцип контроля также

	государственных корпораций), которые приняты в ООН, СГФ и ЕСС Обеспечивает стабильную основу для отчетности и международных сравнений	контролируются центральным правительством	используется в системе СГФ для идентификации организаций, подлежащих консолидации)
--	--	---	--

Как видно из приведенной выше таблицы, два наиболее распространенных подхода к определению консолидируемой организации – это подход с учетом контроля и с учетом секторов. Кроме того, совершенно очевидно, что СГФ МВФ и МСФО ОС используют разные подходы, что может привести к консолидации разных групп.

Эти два подхода рассматриваются далее.

4.2 Подход к определению консолидируемой организации, принятый в Руководстве по СГФ 2014 года

4.2.1 *Общий принцип*

В системе СГФ определение того, что подлежит консолидации, начинается с формулировки общего принципа:

Врезка 6. Общий принцип принятия решения о том, какие организации подлежат консолидации в рамках системы СГФ

Система СГФ охватывает все структуры, которые оказывают существенное влияние на налогово-бюджетную политику. Как правило, налогово-бюджетная политика осуществляется структурами, которые созданы политическими процессами и деятельность которых полностью посвящена выполнению экономических функций государства (Руководство по СГФ 2014 года, пункт 2.1)

Вся глава 2 Руководства по СГФ 2014 года посвящена объяснению того, как следует применять сформулированный выше принцип и, следовательно, определяет то, что подлежит консолидации. В последующих подразделах представлены общие сведения об этих требованиях.

4.2.2 Структура общественного сектора

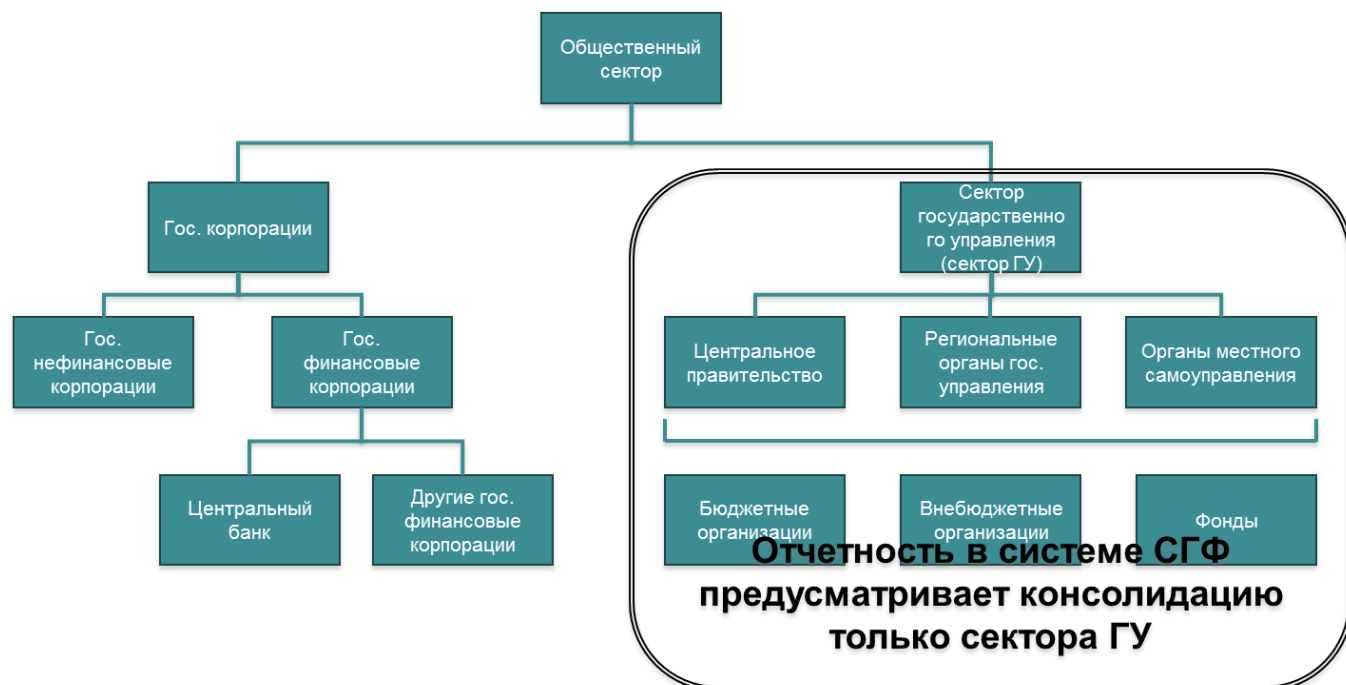
Руководство по СГФ, выпущенное Международным валютным фондом, консолидацию структур государственного сектора, являющихся резидентами данной Руководстве по СГФ 2001 года параметры государственного сектора и сектора управления определены так, как показано далее на

Рисунок 3. Структура общественного сектора



Следует отметить, что в отчетах, необходимых в рамках системы СГФ, консолидация требуется только для сектора государственного управления (см. раздел 8).

Рисунок 3. Структура общественного сектора



Примечания.

1. Рисунок составлен на основе Руководства по СГФ 2014 года
2. Исходя из практических соображений, Руководство по СГФ определяет государственные корпорации так же, как МСФО ОС определяет коммерческие организации с государственным участием (КОГУ). Однако стандарты МСФО ОС не делают различий между финансовыми и нефинансовыми КОГУ.

Принятая в системе СГФ структура государственного сектора, приведенная на

Рисунок 3. Структура общественного сектора

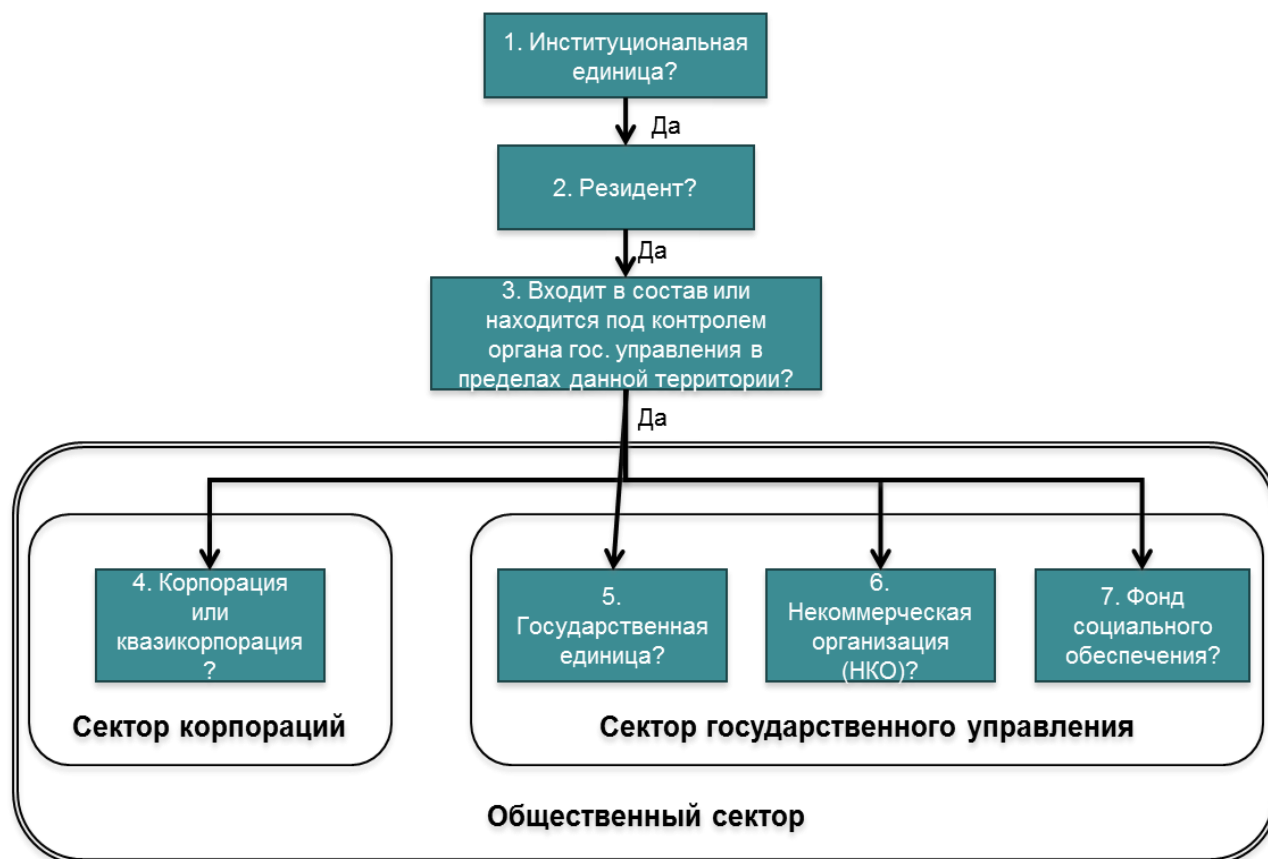


, согласуется с определением структуры государственного сектора в СНС ООН и ЕСС 2010 года. Это общепринятая структура государственного сектора для целей статистического анализа.

4.2.3 *Дерево принятия решений относительно консолидации в рамках системы СГФ*

Для идентификации и классификации организаций, которые должны войти в приведенную выше структуру, существует многоступенчатый процесс принятий решений по каждой организации. Дерево принятия решений в упрощенном виде показано на Рисунок 3, а затем объясняется в последующих подразделах.

Рисунок 3. Упрощенное дерево принятия решений в рамках системы СГФ



Примечание. Это упрощенная версия дерева принятия решений, описанного в Руководстве по СГФ 2014 года (рисунок 2.4).

1. Институциональная единица

«Институциональная единица – это экономическая структура, способная владеть активами, принимать обязательства и вести экономическую деятельность и операции с другими структурами от своего имени» (Руководство по СГФ 2014 года пункт 2.22). Консолидации подлежат только институциональные единицы. Если деятельность нельзя классифицировать как институциональную единицу, то следует идентифицировать институциональную единицу, которая осуществляет эту деятельность.

2. Резидентство

Для целей консолидации и отчетности в состав государственного сектора входят только те институциональные единицы, которые являются резидентами данной страны. Резидентство

определяется по экономической территории (т.е. стране), с которой институциональная единица имеет наиболее тесную связь.

В Руководстве по СГФ 2014 года вместо термина «страна» используется термин «территория», хотя эти два термина обычно являются синонимами. Однако в некоторых случаях территорию определить нелегко. Примерами могут служить спорные территории и регионы. Это политические вопросы, и решение о том, что подлежит консолидации, тоже становится политическим. В понятие территории также входят анклав, расположенные на территории других стран (например, посольства).

Особым случаем являются так называемые «организации специального назначения». Иногда их называют «компании с оффшорными адресами» или «компании-оболочки». Организации специального назначения – это структуры, которые практически или вообще не присутствуют физически на территории, где они учреждены как юридические лица или имеют юридически оформленный домицилий (например, зарегистрированы или лицензированы). Свою содержательную деятельность такие организации осуществляют на другой территории. В этих случаях резидентство организаций специального назначения определяется по территории, где они учреждены как юридические лица или имеют домицилий. Однако налогово-бюджетная деятельность организаций специального назначения, контролируемых государственными органами, но не являющихся резидентами, должна отражаться в системе СГФ как часть государственного сектора (Руководство по СГФ 2014 года пункт 2.15).

Следует отметить, что при принятии решения о том, какие единицы подлежат консолидации в рамках МСФО ОС, резидентский статус не учитывается. Это принципиальное отличие. Требование резидентства вытекает из общего базового принципа системы СГФ, изложенного выше во Врезка 6.

3. Структура, расположенная в пределах рассматриваемой территории, которая является частью или находится под контролем органов государственного управления

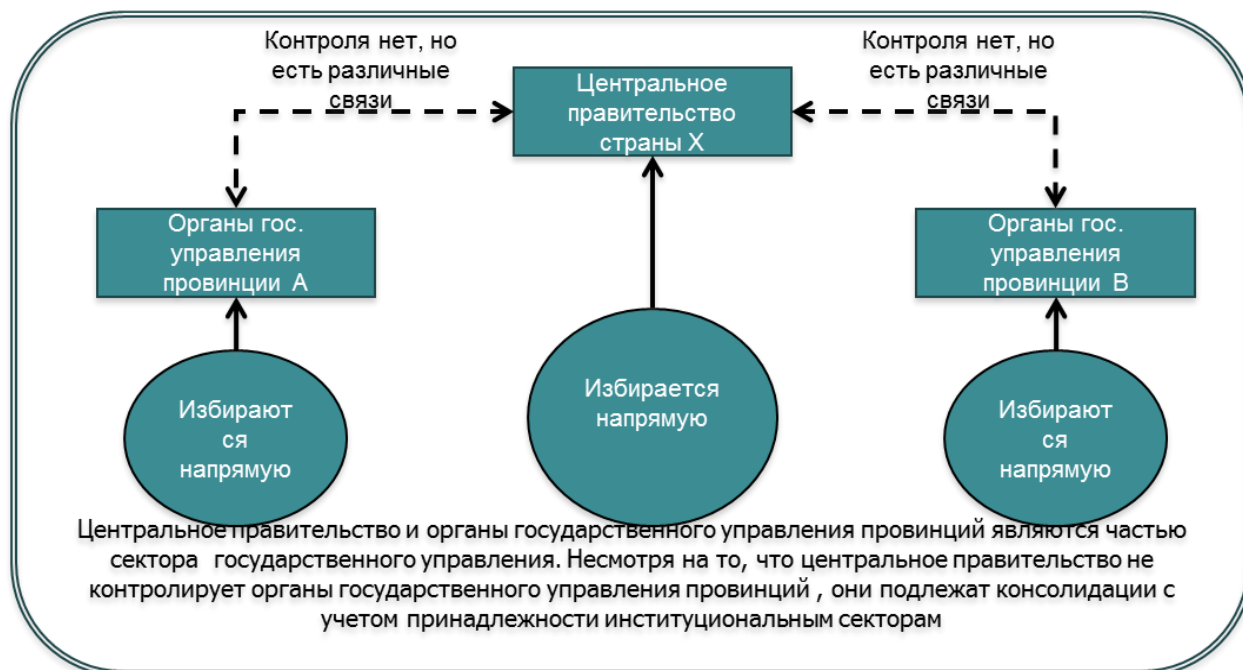
Для того, чтобы институциональная единица была частью государственного сектора, она должна либо:

1. входить состав органов государственного управления в пределах данной территории (= страны), ЛИБО
2. находиться под контролем таких органов государственного управления в пределах данной территории.

Термин «органы государственного управления» означает центральное правительство, органы управления на уровне провинций, штатов или регионов, органы местного самоуправления, а также фонды социального обеспечения.

Во многих странах органы государственного управления субнационального уровня не «контролируются» центральным правительством. Например, региональное правительство может напрямую избираться населением и самостоятельно нести ответственность перед гражданами своего региона. Для системы СГФ такое отсутствие контроля не имеет значения: структуры, контролируемые государственными органами, консолидируются даже в отсутствие централизованного контроля над самими государственными органами. Это показано далее на Рисунке 4.

Рисунок 4. Влияние отсутствия контроля центрального правительства над органами государственного управления субнационального уровня



Структуры, которые являются частью или находятся под контролем органов государственного управления (центрального или регионального уровня), всегда входят в состав государственного сектора. Такие структуры подразделяются на следующие категории:

- корпорации и квазикорпорации вместе составляют сектор корпораций
- государственные единицы, НКО и фонды социального обеспечения вместе составляют сектор органов государственного управления.

До того, как классифицировать эти структуры, необходимо определить, находится ли конкретная структура под контролем органа государственного управления. Далее в Таблица 4 обобщаются соответствующие показатели для корпораций и НКО.

Таблица 4. Определение контроля над корпорациями и НКО

Корпорация	Некоммерческая организация (НКО)
Контроль над корпорацией определяется как возможность устанавливать общую корпоративную политику корпорации. Для принятия решения о том, находится ли корпорация под контролем государственного органа, важнее всего рассмотреть восемь наиболее вероятных факторов контроля, которые перечислены далее:	Контроль над НКО определяется как возможность устанавливать общую политику или программу деятельности НКО. Для принятия решения о том, находится ли НКО под контролем государственного органа, важнее всего рассмотреть пять наиболее вероятных факторов контроля, которые перечислены далее:
1. Право собственности на большинство голосующих долей (совокупная собственность различных государственных структур)	1. Назначение руководящих сотрудников
2. Контроль над советом или иным органом управления	2. Прочие положения нормативно-правового акта, предоставляющего полномочия данной НКО (закона, указа или распоряжения)
3. Контроль над процессом назначения и прекращения полномочий ключевых сотрудников	3. Контрактные договоренности
4. Контроль над ключевыми комитетами корпорации	4. Объем государственного финансирования
5. Владение золотыми акциями и опционами	5. Подверженность риску
6. Регулирование и контроль	
7. Контроль со стороны доминирующего государственного заказчика или доминирующей группы государственных заказчиков	
8. Контроль, связанный с заимствованиями у государства	

Как видно из Таблица 4, правила определения контроля над корпорациями и НКО очень похожи и опираются на общие принципы.

Совместные предприятия, совместный контроль и частичное владение структурами

Методические рекомендации и процедуры консолидации, описанные в Руководстве по СГФ 2014 года, гораздо проще, чем правила, детально прописанные в МСФО ОС 36 и 37. Согласно Руководству по СГФ 2014 года любая корпорация или НКО классифицируется либо как часть государственного сектора, либо как частная организация на основании правил, изложенных в предыдущих подразделах.

Методические рекомендации Руководства по СГФ 2014 года можно обобщить следующим образом:

- корпорация является частью государственного сектора, если она находится под контролем государственного органа (ему принадлежат более 50% капитала корпорации)
- НКО является частью сектора государственного управления, если она находится под контролем государственного органа.

Совместная работа не считается институциональной единицей. Активы и доходы распределяются в соответствии с контрактными договоренностями.

Как уже было отмечено выше, органы государственного управления классифицируются как институциональные единицы, главной обязанностью которых является осуществление функций государственного управления. Например, министерство финансов, министерство промышленности или муниципалитеты являются единицами государственного сектора, поскольку каждый из них осуществляет функцию государственного управления.

4. Корпорации и квазикорпорации

В состав сектора государственных корпораций входят все корпорации являющиеся резидентами данной страны и находящиеся под контролем государственных единиц или других государственных корпораций (Руководство по СГФ 2014 года, пункт 2.104)

Структуры, находящиеся под контролем органов государственного управления и являющиеся рыночными производителями, классифицируются как часть сектора государственных корпораций. Если у структуры нет правового статуса, но при этом она соответствует определению институциональной единицы и является рыночным производителем, то это квазикорпорация, которая также входит в состав сектора государственных корпораций. Определения рыночных и нерыночных производителей приведены во Врезка 7.

Следует отметить, что это очень важное различие, поскольку сектор государственного управления нужно консолидировать отдельно от сектора корпораций.

Врезка 7. Определение рыночных и нерыночных производителей

Рыночный производитель – это институциональная единица, которая предоставляет другим весь объем или большую часть своей продукции по экономически значимым ценам. **Нерыночный производитель** предоставляет другим весь объем или большую часть своей продукции бесплатно или по ценам, которые не являются экономически значимыми.

Экономические значимые цены – это цены, оказывающие значительное влияние на объем продукции, который производители готовы поставить, и на объем продукции, который покупатели готовы приобрести. Эти цены, как правило, формируются, когда:

- у производителя есть стимул для корректировки предложения либо в целях получения прибыли в конечном итоге, либо, как минимум, в целях покрытия капитальных и прочих затрат;
- у потребителей есть свобода осуществления или отказа от покупки и выбора, определяемого запрашиваемой ценой.

(Руководство по СГФ 2014 года, пункты 2.65 и 2.66)

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 всех совладельцев. Корпорация является коллективной собственностью всех 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) (Руководство по СГФ 2001 года, пункт 2.14).

Квазикорпорации – это структуры, которые не являются корпоративными предприятиями и не образованы в иной предусмотренной законом организационной форме, но которые функционируют как корпорации. Квазикорпорации считаются институциональными единицами, обособленными от единиц, которым они принадлежат в соответствии с законом

Корпорации и квазикорпорации подразделяются на следующие группы:

- Нефинансовые корпорации, т.е. корпорации, основной деятельностью которых является производство рыночных товаров или нефинансовых услуг (Руководство по СГФ 2014 года, пункт 2.114)
- Финансовые корпорации, т.е. корпорации, которые занимаются, в основном, оказанием финансовых услуг другим институциональным единицам, включая услуги страхования и услуги пенсионных фондов (Руководство по СГФ 2014 года, пункт 2.115).

- К сектору финансовых корпораций всегда относится центральный банк, при том, что он не является рыночным производителем (Руководство по СГФ 2014 года, пункт 2.117)

5. Государственные единицы

Термин «органы государственного управления» относится к центральному правительству, органам управления штатов, органам местного самоуправления, а также любому иному органу государственного управления субнационального уровня.

- **Центральное правительство** – это орган государственного управления, политическая власть которого распространяется на всю территорию страны (Руководство по СГФ 2014 года, пункт 2.85)
- **Органы управления штатов** – это институциональные единицы, осуществляющие некоторые государственные функции на уровне, который ниже уровня центрального правительства и выше уровня государственных институциональных единиц, существующих на местах (например, органы управления штатов, регионов или провинций) (Руководство по СГФ, пункт 2.90)
- **Органы местного самоуправления** – это институциональные единицы, чьи фискальные, законодательные и исполнительные полномочия распространяются на самые мелкие географические территории, выделяемые в административных и политических целях.

В состав сектора государственного управления входят все государственные единицы, а также НКО, контролируемые такими государственными единицами.

Структуры государственного управления, бюджеты которых не полностью финансируются из общего бюджета, называются внебюджетными (Руководство по СГФ 2014 года, пункт 2.82). Такие внебюджетные единицы считаются частью сектора государственного управления при условии, что они осуществляют деятельность под управлением или под контролем центрального правительства, правительства штата или органа местного самоуправления.

6. Некоммерческие организации

Некоммерческие организации (НКО) – это юридические лица или общественные организации, которые созданы с целью производства или распределения товаров и услуг, но не могут быть источником доходов, прибыли или иной финансовой выгоды для институциональных единиц, создавших, контролирующих или финансирующих эти организации. (Руководство по СГФ 2014 года, пункт 2.36).

НКО могут осуществлять нерыночное производство товаров или услуг (например, школы или больницы, взимающие небольшую плату за дополнительные услуги). Однако, если их производство отвечает критериям рыночного производства, то такие НКО следует

классифицировать как государственные корпорации. Для принятия решения о том, является ли та или иная структура НКО или государственной корпорацией, следует использовать приведенное выше определение рыночных производителей, а также дополнительные пояснения, изложенные в Руководстве по СГФ 2014 года.

НКО, которое находится под контролем органа государственного управления, является частью сектора государственного управления.

7. Фонды социального обеспечения

Фонд социального обеспечения — это особый вид государственных единиц, который обеспечивает функционирование одной или нескольких программ социального обеспечения (Руководство по СГФ 2014 года, пункт 2.100). В это определение входят следующие критерии:

- организационное и управленческое обособление от других видов деятельности государственных единиц;
- ведение учета активов и обязательств отдельно от других государственных единиц;
- осуществление финансовых операций за собственный счет.

Фонды социального обеспечения следует отличать от программ социального обеспечения, которые охватывают общество в целом или отдельные крупные сегменты общества и которые создаются и контролируются государственными единицами. Программы социального страхования обеспечивают социальную защиту населения и требуют официального участия бенефициаров в виде отчислений (фактических или условных). Программа социального обеспечения может существовать в виде

1. фонда социального обеспечения или
2. государственной корпорации.

Для принятия правильного решения относительно категории той или иной программы необходимо тщательно изучить, как организована и функционирует эта программа.

Фонды социального обеспечения обычно представляют в виде одного из двух альтернативных наборов подсекторов:

- все фонды социального обеспечения могут быть объединены в отдельный подсектор государственного управления, а все прочие единицы сектора государственного управления могут классифицироваться в соответствии с их уровнем, или
- фонды социального обеспечения могут классифицироваться по уровню государственных органов, которые организуют их и управляют ими, и, следовательно, объединяться с другими единицами государственного управления в соответствующих подсекторах. Таким образом, сектор государственного управления будет состоять из центрального

правительства, органов государственного управления штатов и органов местного самоуправления, если исходить из предположения о том, что существуют все три уровня государственного управления.

Пример № 5. Определение классификационной категории структуры

Правительство страны X является 100%-ным собственником компании «Авиакомпания правительства» Операционная база авиакомпании находится на территории страны X, хотя у нее есть торговые представительства в других странах.

Вопрос № 1. Относится ли компания «Авиакомпания правительства» к государственному сектору?

– Да, она является институциональной единицей-резидентом, которая контролируется органом государственного управления (ее основная операционная база расположена в стране X).

Вопрос № 2. Является ли компания «Авиакомпания правительства» государственной корпорацией или частью сектора государственного управления? Это зависит от характера деятельности компании.

- Она могла быть учреждена правительством исключительно в целях транспортного обслуживания членов правительства. Ее деятельность может финансироваться за счет субсидий и предоставления капитальных грантов на приобретение самолетов. В этом случае она является НКО и относится к сектору государственного управления.
- В качестве альтернативы правительство могло учредить компанию «Авиакомпания правительства» в целях развития рынка авиаперевозок. Это может быть необходимо для того, чтобы составить конкуренцию иностранным авиакомпаниям, которые в данный момент доминируют на рынке. В этом случае компания «Авиакомпания правительства» может выступать в качестве рыночного поставщика услуг, который получил от правительства только определенный уставный капитал в виде самолетов, административного здания и, возможно, какой-то части оборотных средств. Компания будет осуществлять свою деятельность с целью получения прибыли за счет продажи авиабилетов населению по рыночным ценам. Следовательно, ее нужно классифицировать как нефинансовую государственную корпорацию.
- Наконец компания «Авиакомпания правительства» могла быть учреждена и с той, и с другой целью. В этом случае для того, чтобы определить, как следует классифицировать авиакомпанию – как государственную корпорацию или НКО – необходимо проанализировать соотношение видов деятельности, которые осуществляет компания, а также такие параметры, как тарифы на перевозку представителей правительства.

4.3 Подход к определению консолидируемой организации, принятый в МСФО ОС

Критерии определения консолидируемых организаций, принятые в рамках МСФО ОС, опираются на понятие контроля: «*Организация, являющаяся контролирующей организацией, должна представлять консолидированную финансовую отчетность*» (МСФО ОС 35, пункт 5). Следует отметить, что в рамках МСФО ОС нет понятия консолидации секторов, которое используется в системе СГФ.

Подход, применяемый в МСФО ОС, связан с понятием управленческой ответственности. Можно сказать, что этот подход больше подходит для обеспечения подотчетности.

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

- Контролируемая организация – это 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, которая, в свою очередь, может быть контролируемой организацией какой-то другой контролирующей организации.

Единственными исключениями из требований консолидации, предусмотренных стандартом МСФО ОС, являются:

1. промежуточные контролирующие организации в рамках иерархии контролируемых организаций
2. инвестиционные объекты, необходимые для оценки всех контролируемых организаций в составе профицита или дефицита.

Эти исключения объясняются более подробно в разделе 7 настоящего Руководства.

Стандарт МСФО ОС 35 не применяется к КОГУ. Однако, если КОГУ контролируется организацией общественного сектора, которая не является КОГУ, то стандарт МСФО ОС 35 применяется к консолидации финансовой отчетности такой контролируемой КОГУ. Это очень важное положение, поскольку оно означает, что финансовая отчетность, консолидируемая в соответствии с МСФО ОС, должна охватывать контролируемые КОГУ (в этом заключается отличие от системы СГФ, где КОГУ называются корпорациями и не подлежат консолидации в рамках сектора государственного управления).

Далее во Врезка 8 изложены критерии определения контроля в рамках МСФО ОС.

Врезка 8. Критерии контроля в рамках МСФО ОС

Одна организация контролирует другую, когда она имеет возможность или право получения различных выгод от своего участия в такой другой организации и может влиять на характер и объем этих выгод в силу своей власти над такой другой организацией.

Таким образом, одна организация контролирует другую, если и только в том случае, если эта организация:

- имеет власть над такой другой организацией;
- имеет возможность или право получения различных выгод от своего участия в такой другой организации;
- может использовать свою власть над такой другой организацией для того, чтобы оказывать влияние на характер и объем выгод от своего участия в такой другой организации.

(МСФО ОС 35, пункты 19 и 20)

Основные элементы определения контроля объясняются более подробно в Таблица 5 (на основании положений МСФО ОС 35, пункты 23 - 37).

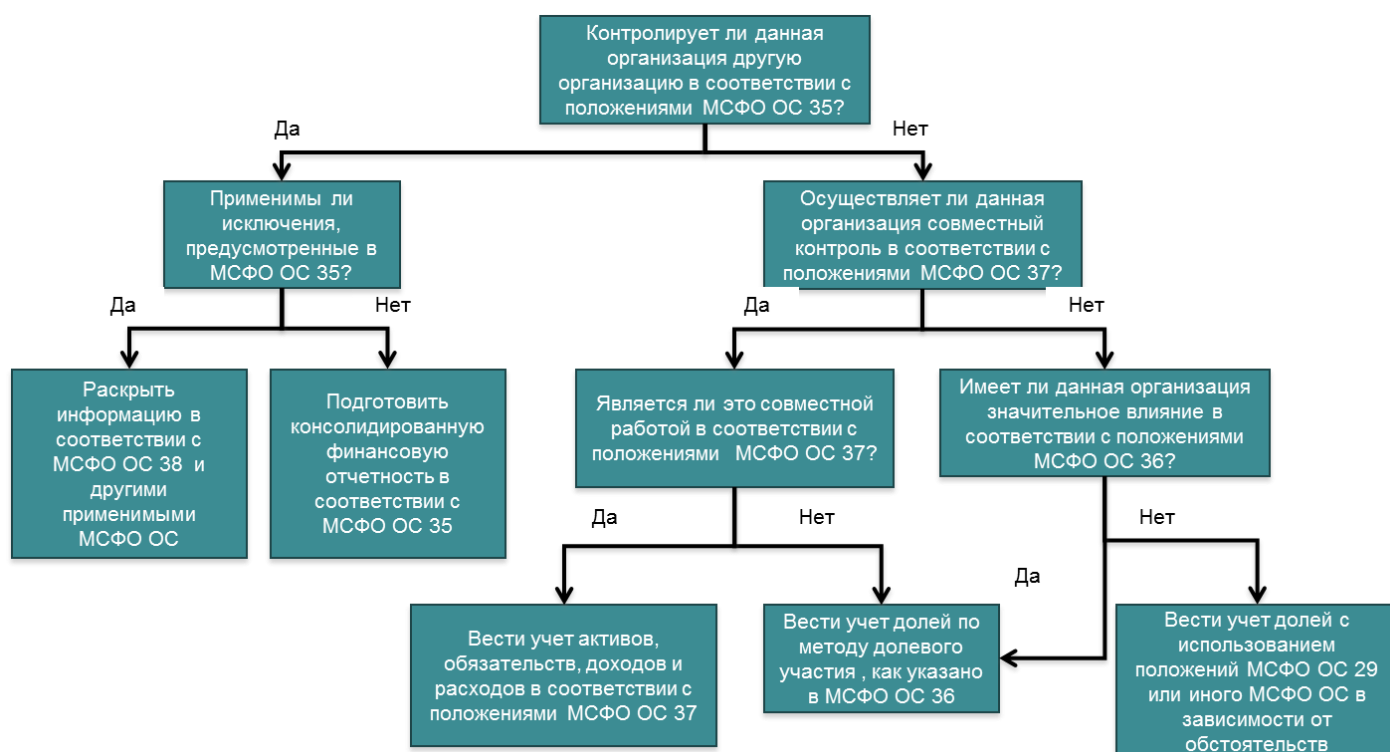
Таблица 5. Критерии контроля в рамках МСФО ОС

Требование	Объяснение
Власть	Одна организация имеет власть над другой организацией, если у нее есть права, которые дают ей оперативную возможность руководить соответствующими действиями. Признаками власти могут быть право голоса, требования законодательства или административные условия. Однако нормативное регулирование само по себе не означает власть над другой организацией.
Выгоды	Выгоды могут быть финансовыми и нефинансовыми. Финансовые выгоды включают доход от инвестиций (например, дивиденды или аналогичные выплаты) и иногда называются «доходами». К числу нефинансовых выгод относятся преимущества, обусловленные ограниченностью ресурсов, которые нельзя оценить с точки зрения финансов, а также экономические выгоды, непосредственно получаемые пользователями услуг данной организации.
Связь между властью и выгодами	Одна организация контролирует другую, если эта организация не только имеет власть над другой организацией, которая оценивается с точки зрения контроля над ней, и не только имеет возможность или право получения различных выгод от своего участия в такой другой организации, но и может использовать свою власть для того, чтобы оказывать влияние на характер и объем выгод от своего участия в такой другой организации, которая оценивается с точки зрения контроля над ней.

Сложность, связанная с МСФО ОС, заключается в определении того, какой стандарт следует применять. На

Рисунок 5 кратко представлены различные применимые стандарты МСФО ОС, а также требования консолидации и другие положения (на основании стандарта МСФО ОС 35 IG1).

Рисунок 5. Определение контроля для целей подготовки финансовой отчетности (МСФО ОС 35)



Требования консолидации и другие положения каждого из указанных выше стандартов разъясняются в разделе 3.2 настоящего Руководства. Для получения подробной информации о существующих требованиях следует обратиться к соответствующим стандартам МСФО ОС.

4.4 Сравнение подходов к определению консолидируемой организации, принятых в Руководстве по СГФ и МСФО ОС

И в стандартах МСФО ОС, и в системе СГФ для определения организаций, подлежащих консолидации, используется понятие контроля. Эти две системы по-разному определяют контроль, но в большинстве случаев они относят к государственному (общественному сектору) одни и те же организации. Тем не менее, между МСФО ОС и системой СГФ есть три главных различия в подходах, которые обобщаются в приведенной далее Таблица 6.

Таблица 6. Различия между МСФО ОС и СГФ в части определения консолидируемой организации

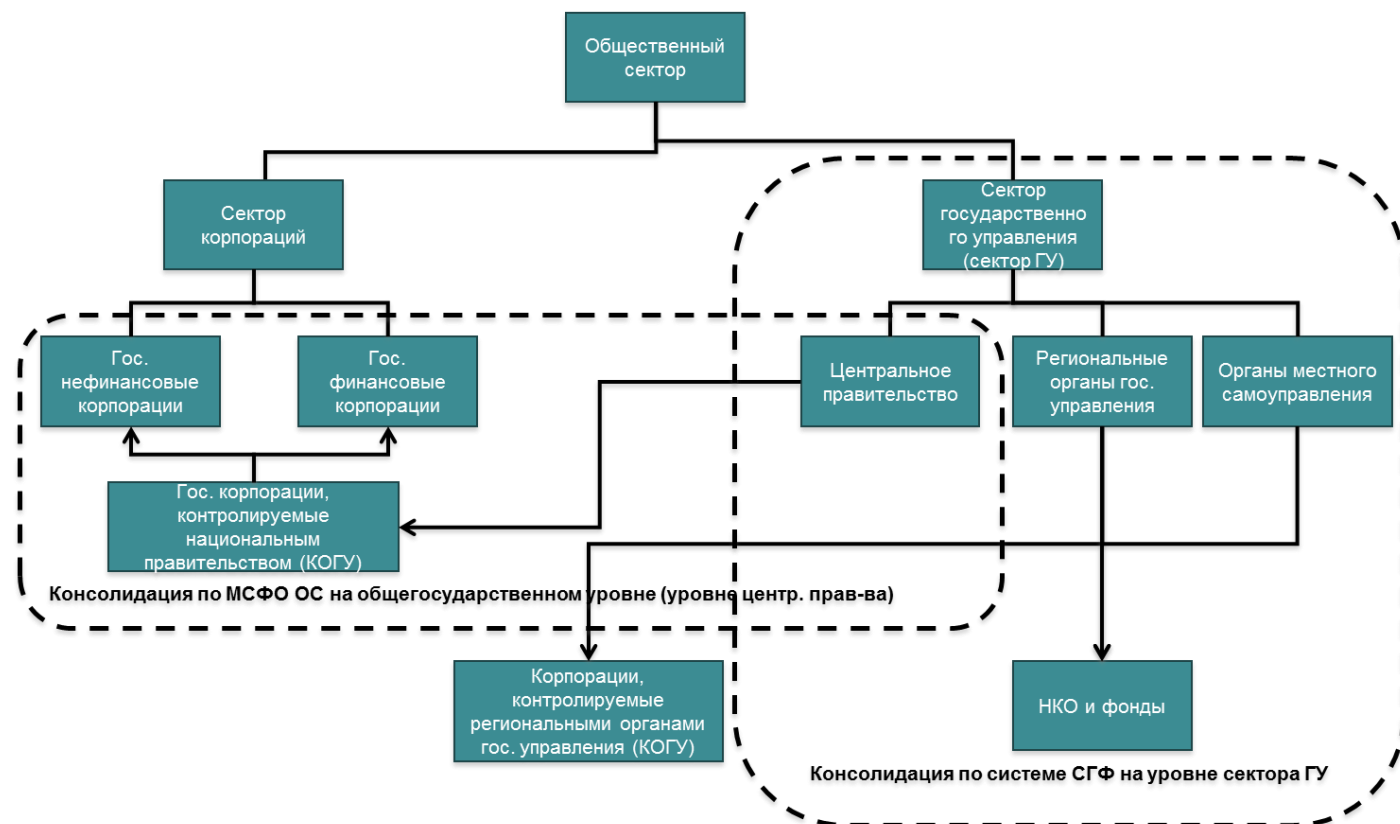
Подход, принятый в системе СГФ	Подход, принятый в МСФО ОС
<i>Статистический субъект отчетности – это институциональная единица, определяемая как структура, способная владеть активами, принимать обязательства и вести экономическую деятельность от своего имени. Субъект отчетности может быть отдельной институциональной единицей, однако основное внимание уделяется группе институциональных единиц (консолидированный сектор или подсектор). Консолидацию и охват субъекта отчетности определяют контроль и характер экономической деятельности. В состав сектора государственного управления не входят институциональные единицы, которые, в основном, осуществляют рыночную деятельность (СГФ 2014 года, врезка А6.1)</i>	<i>Применительно к финансовой отчетности субъект отчетности – это хозяйствующий субъект, определяемый как группа организаций, в составе которой есть одна или более контролируемых организаций. Контроль является главным критерием, определяющим консолидацию. К числу субъектов отчетности на общегосударственном уровне – высшем уровне консолидации – могут относиться, помимо правительственных департаментов, субнациональные органы государственного управления (например, органы государственного управления штатов) и государственные коммерческие организации, которые, в основном, осуществляют рыночную деятельность (СГФ 2014 года, врезка А6.1)</i>
Конкретные различия	
1. Структура должна быть резидентом данной территории	Требование резидентства отсутствует
2. Структуры консолидируются по секторам, даже если они не находятся под общим контролем	Консолидируются все контролируемые организации. Сектор не имеет значения
3. Структуру консолидации определяет сектор	В рамках консолидации в соответствии с положениями МСФО ОС сектор не идентифицируется
4. Если структуры являются контролируемыми, они включаются в отчетность в своем секторе	Организации частично включаются в консолидированную финансовую отчетность даже в отсутствие полного контроля (например, ассоциированные организации и совместные предприятия)

Эти различия приводят к следующему:

1. в рамках МСФО ОС и СГФ в состав определяемой структуры могут входить разные организации;
2. в рамках МСФО ОС и СГФ консолидация может охватывать разные группы организаций.

На схеме, приведенной на Рисунок 6, в упрощенном виде показаны различия между процедурами консолидации в СГФ и МСФО ОС.

Рисунок 6. Различия между СГФ и МСФО ОС в части определения консолидируемой организации



Примечания.

1. Приведенная схема предполагает, что субнациональные органы государственного управления не контролируются центральным правительством.
2. Если субнациональные структуры не контролируются центральным правительством, то согласно МСФО ОС консолидированные финансовые отчеты должны составляться для каждого субнационального органа государственного управления, включая все организации, контролируемые этим органом.

3. Приведенная схема предполагает, что в общественном (государственном) секторе нет контролируемых организаций, не являющихся резидентами. Такие организации исключаются из консолидации по правилам СГФ, но подлежат консолидации по правилам МСФО ОС.

Пример № 6. Различия между МСФО ОС и СГФ в части консолидации (1)

Предположим, что компания «Авиакомпания правительства» (см. приведенные ранее примеры) является государственной корпорацией и у нее есть 100%-ная дочерняя авиакомпания, базирующаяся и осуществляющая деятельность в другой стране.

1. По правилам СГФ, эта дочерняя компания является нерезидентом для страны X и, следовательно, не подлежит консолидации как часть государственного сектора страны X.
2. По правилам СГФ, эта дочерняя компания контролируется компанией «Авиакомпания правительства» и поэтому подлежит субконсолидации как часть компании «Авиакомпания правительства» а затем дальнейшей консолидации как часть организации, контролируемой правительством страны X.

Пример № 7. Различия между МСФО ОС и СГФ (2)

На приведенном выше Рисунок 4 консолидация проводится следующим образом:

- по правилам СГФ, центральное правительство страны X, органы государственного управления провинции А, органы государственного управления провинции В и НКО (три структуры, контролируемые государственными органами) подлежат консолидации в виде сектора государственного управления страны X;
- по правилам МСФО ОС, здесь будут три отдельных консолидируемых структуры:
 - правительство страны X и все контролируемые им организации;
 - органы государственного управления провинции А и все контролируемые ими организации;
 - органы государственного управления провинции В и все контролируемые ими организации.

МСФО ОС 22 «Раскрытие информации в финансовой отчетности о секторе государственного управления»

При этом следует отметить, что МСФО ОС 22 «Раскрытие информации в финансовой отчетности о секторе государственного управления» допускает составление дополнительного консолидированного отчета в составе финансовой отчетности. Этот дополнительный отчет представляет собой консолидацию финансовой отчетности сектора государственного управления в том виде, в каком он определен в Руководстве по СГФ (т.е. в системе СГФ). Это дополнительный разрешенный (но не обязательный) отчет. Консолидированные отчеты сектора государственного

управления, предусмотренные стандартом МСФО ОС 22, дополняют, но не заменяют обязательные консолидированные отчеты, предусмотренные стандартом МСФО ОС 35.

4.5 Практические аспекты определения консолидируемой организации

До настоящего момента анализ, проводившийся в данном разделе, опирался на международные стандарты. Однако каждой стране необходима методика практического применения этих принципов и требований. И в Руководстве по СГФ, и в стандартах МСФО ОС принят «принципиальный» подход. Конкретным странам необходим подход, «основанный на правилах».

Кроме того, в регионе, который охватывает РЕМПАЛ, существует требование о том, чтобы правила применялись на законных основаниях. Следовательно, необходимо сформулировать определения консолидируемой организации и структуры консолидации, как это описано во Врезка 9.

Врезка 9. Основанный на правилах подход к определению консолидируемой организации и структуры консолидации

Подход к консолидации, применяемый в той или иной стране, должен удовлетворять следующим условиям:

- наличие однозначных и четких правил регистрации юридических лиц и классификации организаций
- подход должен быть приемлем для преобразования в правоприменительные требования
- подход должен отражать правовую и институциональную структуру конкретной страны
- подход не должен противоречить принципам, изложенным в Руководстве по СГФ и МСФО ОС

Как следует из перечисленных выше требований, каждая страна должна разработать свои правила консолидации. При этом можно сформулировать общие методические рекомендации, которые изложены ниже.

Институциональные единицы

В большинстве стран институциональные единицы (организации), подлежащие консолидации – это юридические лица. Однако центральное правительство и региональные органы государственного управления, как правило, являются одним юридическим лицом и для целей консолидации должны подразделяться на отдельные единицы.

Бюджетные структуры верхнего уровня (министерства и другие главные администраторы бюджетных средств) обычно имеют определение, уже устоявшееся в нормативной базе. Следовательно, правила консолидации должны определять институциональные единицы как

- юридических лиц
- в случае самого правительства – органы управления бюджетом верхнего уровня.

Резидентство

Организации, контролируемые органами государственного управления, обычно являются резидентами на территории данного государства. Очевидным исключением являются юридические лица, зарегистрированные в другой стране (например, зарубежные филиалы государственной корпорации).

Если в конкретной стране вопросы резидентства организаций государственного сектора носят более сложный характер, эта страна должна разработать свои правила.

Контроль

Принципы определения контроля, используемые в системе СГФ и стандартах МСФО ОС, в значительной степени совпадают. Однако из-за большого разнообразия форм контроля эти принципы трудно преобразовать в правила. Возможные правила предложены в Таблица 7.

Таблица 7. Возможные правила определения контроля

Категория организации	Правила определения контроля
5. Юридическое лицо, являющееся рыночным производителем	В случае выпуска акций: орган государственного управления владеет более 50% голосующих акций В отсутствие акций: орган государственного управления имеет установленное законом право назначать членов совета директоров
5. Некоммерческая организация (НКО)	Орган государственного управления имеет установленное законом право назначать членов совета директоров, ИЛИ Орган государственного управления имеет установленное законом право руководить деятельностью организации
6. Фонд социального обеспечения	Подразумевается, что в отсутствие иных законодательных положений такие фонды контролируются органами государственного управления
7. Субнациональные органы государственного управления	Контролируются центральным правительством, за исключением ситуаций, когда: <ul style="list-style-type: none"> • политическое руководство напрямую избирается населением и имеет право руководить деятельностью организации и контролировать ее • такие органы государственного управления являются независимыми в части привлечения средств и исполнения определенных государственных функций

Перечисленные выше правила необходимо проработать с учетом специфики каждой страны. Эти правила дают представление о том, как принципиальные определения контроля,

сформулированные в системе СГФ и стандартах МСФО ОС, можно использовать для разработки системы, основанной на правилах.

Классификация секторов

Если страны соблюдают структуру бюджетной классификации, принятую в системе СГФ, то у них уже должна быть классификация секторов. Ту же структуру можно использовать для целей отчетности в системе СГФ, получая преимущество в виде согласованности бюджета и отчетности.

Для отчетности в рамках МСФО ОС классификация секторов не обязательна, но возможна. Кроме того, если в дополнение к отчетам, составленным с учетом контроля, готовятся финансовые отчеты сектора государственного управления в соответствии с требованиями МСФО ОС 22, информация о структуре секторов становится необходимой.

Соблюдение требований обеих систем

Описанный выше подход на основе правил позволяет выполнять и требования системы СГФ, и требования стандартов МСФО ОС. Однако фактическое группирование консолидируемых организаций может меняться, поскольку основой системы СГФ является контроль плюс сектора, а стандарты МСФО ОС опираются исключительно на контроль.

Страны, применяющие консолидацию на основе правил, могут еще больше упростить этот подход за счет формулировки юридического определения субъекта отчетности. Такое определение можно использовать для установления того,

1. какие конкретные государственные единицы являются субъектами отчетности;
2. являются ли такие субъекты частью сектора государственного управления или относятся к сектору государственных корпораций.

Именно такой подход применяется в Австралии на основании нового национального закона «О финансовом управлении и финансовой отчетности», принятого в 2013 году. Это закон, в основном, придерживается требований консолидации, а также определений сектора государственного управления и сектора государственных корпораций, которые предусмотрены системой СГФ.

В следующем разделе, посвященном архитектуре консолидации, показано, как правильная архитектура обеспечивает подготовку отчетности, соответствующей любому из двух выбранных подходов к консолидации.

4.6 Подходы к определению консолидируемой организации, принятые в странах рассматриваемого региона

Перед правительством каждой конкретной страны стоит задача разработки и применения определения консолидируемой организации, которое учитывает специфику данной страны.

Применение вышеописанного анализа к ряду стран рассматриваемого региона позволяет сформулировать практические рекомендации относительно подхода к консолидации, которые изложены в Таблица 8.

Таблица 8. Аналитическая структура для стран рассматриваемого региона

Страна	Определение общественного сектора и его подсекторов на национальном уровне	Аналитическое деление общественного сектора на подсекторы	Примечания
Азербайджан	Определение и состав общественного сектора не установлены (и не закреплены ни в одном законе или ином документе).	При подготовке консолидированной бюджетной отчетности для групп бюджетных организаций и для целей статистики государственных финансов применяется подход, рекомендованный Руководством по СГФ 2001 года.	В настоящее время проводится работа по совершенствованию правовых основ в целях более детального охвата данных.

Страна	Определение общественного сектора и его подсекторов на национальном уровне	Аналитическое деление общественного сектора на подсекторы	Примечания
Украина	<p>Определение сектора государственного управления и его подсекторов утверждено Приказом Государственного комитета по статистике Украины 18 апреля 2005 года «Об утверждении классификации институциональных секторов экономики Украины».</p> <p>В соответствии с утвержденными национальными стандартами финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) в качестве организаций общественного сектора были определены конечные получатели средств государственного и местных бюджетов, органы казначейства и специальные государственные фонды, что соответствует утвержденной классификации и Руководству по СГФ 2001 года.</p>	<p>При подготовке консолидированной финансовой отчетности для целей статистики государственных финансов применяется подход, рекомендованный в Руководстве по СГФ 2001 года.</p> <p>При подготовке финансовой отчетности для системы национальных счетов применяется подход, рекомендованный СНС ООН 2008 года.</p>	<p>В настоящее время проводится работа по внедрению МСФО ОС. Это позволит готовить консолидированную бюджетную отчетность для всего общественного сектора в целом.</p> <p>В настоящий момент в консолидированной финансовой отчетности есть только два подсектора (государственный бюджет и местные бюджеты).</p> <p>Специальные государственные фонды готовят отдельные консолидированные отчеты, данные которых используются для подготовки консолидированной отчетности об общественном секторе в целом.</p>
Российская Федерация	<p>Официальное определение общественного (государственного) сектора отсутствует.</p>	<p>При подготовке консолидированной бюджетной отчетности для групп бюджетных организаций и для целей статистики государственных финансов применяется подход, рекомендованный Руководством по СГФ 2001 года.</p>	<p>В настоящее время проводится работа по формализации определений секторов и подсекторов на федеральном уровне, включая, в частности:</p> <ul style="list-style-type: none"> • бюджетный сектор; • сектор государственного (муниципального) управления; • государственный (муниципальный) сектор.
Республика Молдова	<p>Определение общественного сектора не сформулировано ни в одном законодательном или нормативном документе.</p>	<p>При подготовке консолидированной бюджетной отчетности и для целей статистики государственных финансов применяется подход, рекомендованный Руководством по СГФ 2001 года.</p>	<p>В настоящее время рассматриваются поправки к законодательству, предусматривающие более точное определение общественного сектора.</p>

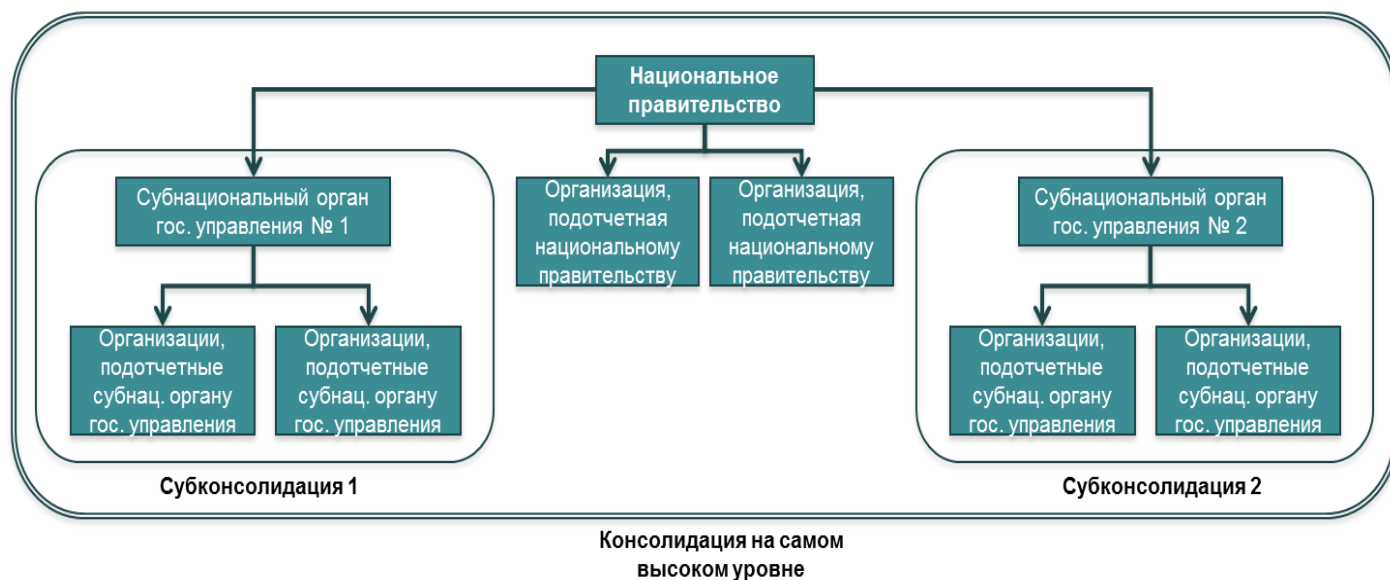
Страна	Определение общественного сектора и его подсекторов на национальном уровне	Аналитическое деление общественного сектора на подсекторы	Примечания
Грузия	Определение общественного сектора не сформулировано ни в одном законодательном или нормативном документе.	При подготовке консолидированной бюджетной отчетности для группы бюджетных организаций и для целей статистики государственных финансов применяется подход, рекомендованный Руководством по СГФ 2001 года.	В настоящее время проводится реформа, связанная с расширением охвата Единого казначейского счета. В результате этой реформы ЕКС будет также охватывать органы местного самоуправления, автономные образования и субъектов публичного права. Таким образом, расширится охват отчетности об исполнении бюджета.
Хорватия	В состав общественного сектора входят государственный бюджет, местные и региональные единицы, а также бюджетные и внебюджетные получатели средств государственного бюджета и бюджетов местных и региональных образований.	В состав общего бюджета входят центральный бюджет (государственный бюджет, министерства и их подразделения), внебюджетные единицы государственного бюджета, а также бюджеты местных и региональных образований.	Существует законодательно установленное требование о том, что государственный бюджет должен соответствовать положениям Руководства по СГФ 2001 года. Однако в состав общественного сектора включены также государственные предприятия.

Как отмечалось выше, консолидация – это способ представления информации по некоторому набору структур таким образом, как если бы они составляли единое целое. Обычно такие структуры представляют все единицы, включенные в состав того или иного сектора (подсектора).

5 АРХИТЕКТУРА КОНСОЛИДАЦИИ

В большинстве стран существует иерархия консолидации. Так, например, в секторе государственного управления сначала могут подлежать консолидации структуры, находящиеся под контролем конкретного субнационального органа государственного управления. Это называется субконсолидацией. Затем проводится консолидация всех субнациональных органов государственного управления и правительства страны. Этот иерархический подход проиллюстрирован на Рисунок 7 и рассматривается более подробно в последующих подразделах.

Рисунок 7. Иерархия консолидации



Такой иерархический подход удобен для применения альтернативных подходов к консолидации в разных целях (например, для представления отчетности в соответствии с системой СГФ и в соответствии с МСФО ОС).

5.1 Архитектура консолидации, опирающаяся на контроль или сектора

Как отмечалось в предыдущих разделах настоящего Руководства, основой консолидации могут быть либо контроль, либо сектор. Эти альтернативные подходы к консолидации показаны на Рисунок 8.

Рисунок 8. Альтернативные подходы к консолидации государственных организаций



На Рисунок 8 показаны альтернативные подходы к консолидации – по секторам или уровням государственного управления. Эти два подхода рассматриваются далее в Таблица 9.

Таблица 9. Консолидация по уровням органов государственного управления или секторам

Вид консолидации	Приемлемость для СГФ	Приемлемость для МСФО ОС
С учетом уровней органов государственного управления	Не приемлем, поскольку этот подход не дает консолидированной информации о секторе государственного управления Однако он может применяться в том случае, если проводится субконсолидация по секторам (как на Рисунок 8 выше), что позволяет получить информацию по секторам	Приемлем для МСФО ОС, поскольку отражает структуру контроля

С учетом сектора	Приемлем для СГФ, поскольку дает консолидированную информацию по секторам	Не приемлем для МСФО ОС, за исключением случаев, когда региональные органы государственного управления контролируются центральным правительством
------------------	---	--

Таким образом, для разных целей нужно рассматривать разные подходы к иерархии консолидации. Возможные варианты группирования структур при проведении консолидации обсуждаются более подробно в последующих подразделах.

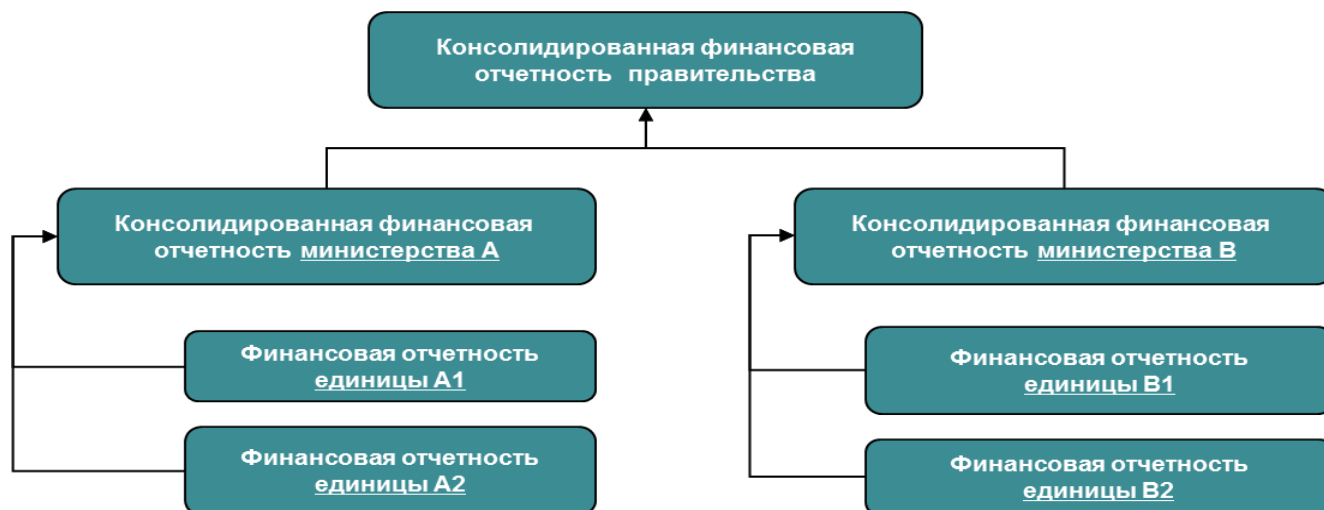
5.2 Централизованная или децентрализованная консолидация

Еще один практический вопрос заключается в том, какой должна быть консолидация: иерархической или централизованной. Представленные далее модели иллюстрируют три возможных варианта.

Модель № 1 – иерархическая архитектура консолидации

Консолидация имеет структуру «дерева», когда консолидируемые единицы консолидируются на следующем более высоком уровне в иерархии государственного управления. Это проиллюстрировано на Рисунок 9.

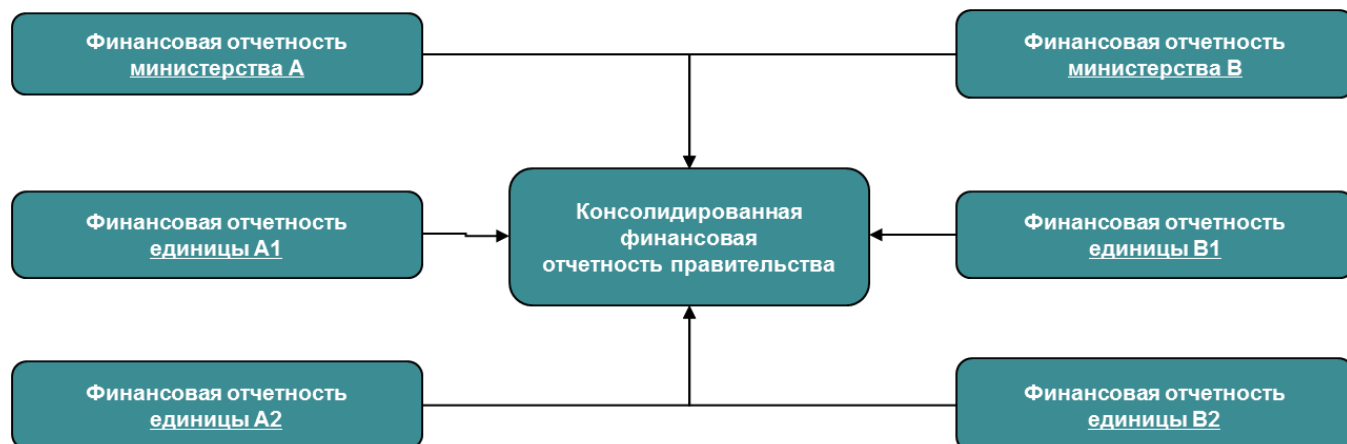
Рисунок 9. Пример иерархической архитектуры консолидации



Модель № 2 – централизованная архитектура консолидации

При централизованном подходе консолидация всех консолидируемых структур выполняется в виде одного централизованного действия, как показано на Рисунок 10.

Рисунок 10. Пример централизованной архитектуры консолидации



Модель № 3 – смешанная архитектура консолидации

Централизованную и иерархическую архитектуру консолидации можно объединить, чтобы к одним организациям применялся иерархический подход, а к другим – централизованный. Это показано на Рисунок 11.

Рисунок 11. Пример смешанной архитектуры консолидации



В Таблица 10 проводится анализ преимуществ и недостатков каждого из вышеперечисленных методов.

Таблица 10. Преимущества и недостатки различных архитектур консолидации

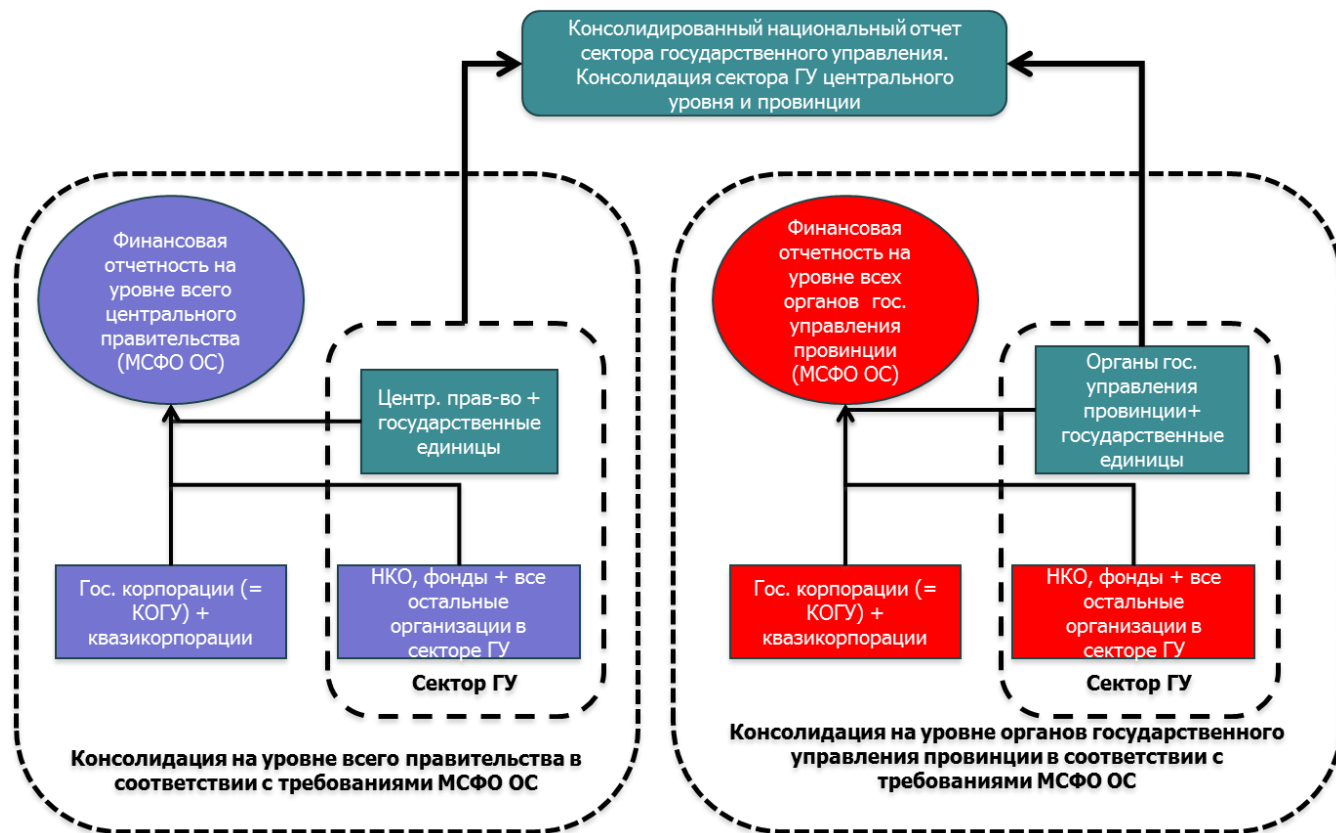
Архитектура	Преимущества	Недостатки
Иерархическая	<p>Более управляемая процедура, особенно если консолидации подлежат большое количество организаций</p> <p>Обеспечивает получение консолидированной информации на промежуточных уровнях государственного управления</p>	<p>Требует должным образом подготовленного персонала на различных уровнях государственного управления</p>
Централизованная	<p>Сокращает потребность в подготовленном персонале на промежуточных уровнях государственного управления за счет концентрации работы по консолидации в центре</p>	<p>Имеется только централизованная консолидированная информация</p> <p>Может быть сложна в управлении, если нужно консолидировать большое количество организаций</p>

Архитектура	Преимущества	Недостатки
Смешанная	Сокращает потребность в обучении и подготовке и персонала по сравнению с иерархической архитектурой Можно получить определенный объем консолидированной информации на более низких уровнях	Требует больше обучения и подготовки персонала по сравнению с централизованной архитектурой Меньший объем консолидированной информации по сравнению с иерархической архитектурой

5.3 Разработка архитектуры для осуществления консолидации на основе принципов СГФ и МСФО ОС

Как указано выше, архитектуру консолидации можно разработать таким образом, что она позволит проводить консолидацию для подготовки отчетности и на основе принципов СГФ, и на основе стандартов МСФО ОС. Это подход объясняется на схеме, приведенной на Рисунок 12, и в последующем текстовом материале.

Рисунок 12. Архитектура консолидации, необходимая для подготовки отчетности в соответствии с требованиями СГФ и МСФО ОС



Примечания.

1. В этом примере принято допущение о том, что есть центральное правительство и один орган государственного управления на уровне провинции, который не контролируется центральным правительством.
2. Кроме того, в этом примере принято допущение об отсутствии контролируемых организаций-нерезидентов. При наличии таких организаций в секторе государственного управления они подлежат отдельной консолидации, т.е. они включаются в отчетность МСФО ОС, но исключаются из отчетности СГФ.
3. Консолидируемая группа на уровне провинции воспроизводится для каждой субнациональной группы, неконтролируемой центральным правительством, если таких групп больше, чем одна.

На базе архитектуры, описанной на Рисунок 12, можно осуществить однократную консолидацию, чтобы получить:

1. Консолидированную отчетность в соответствии с МСФО ОС для каждой контролируемой группы организаций, т.е. органов государственного управления на уровне страны и провинций.
2. Консолидированную отчетность в соответствии с СГФ, для всех организаций в данной стране, что позволит получить отчетность по СГФ и МСФО ОС 22.

Таким образом, правильная разработка архитектуры консолидации позволяет обеспечить соблюдение разных требований отчетности и определений организаций.

5.4 Практический подход к архитектуре консолидации

Понятие архитектуры консолидации, рассматриваемое в настоящем разделе, можно использовать для разработки архитектуры консолидации для каждой страны, которая позволяет соблюдать требования консолидации и СГФ, и МСФО ОС и при этом избегать противоречий с институционально-правовой структурой страны.

Принципиальные требования к такой архитектуре обобщаются во Врезка 10.

Врезка 10. Требования к архитектуре консолидации, учитывающие специфику конкретной страны

1. Архитектура консолидации должна опираться на институционально-правовую структуру страны
2. Архитектура консолидации должна содержать четкие правила, которые можно встроить в законы и нормативные акты для последующего применения сотрудниками органов государственного управления
3. Архитектура консолидации должна обеспечивать единообразие учетной политики и практики всех консолидируемых организаций
4. Для целей подготовки финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО ОС архитектура консолидации должна обеспечивать идентификацию и консолидацию на уровнях независимого контроля в иерархии органов государственного управления (местным уровнем, уровнем региона, уровнем штата)
5. На каждом уровне архитектура консолидации должна обеспечивать идентификацию и отдельную консолидацию сектора государственного управления, и сектора государственных корпораций
6. Архитектура консолидации должна предусматривать специальный порядок идентификации и исключения из консолидации любых контролируемых организаций общественного сектора, являющихся резидентами других стран
7. Для целей подготовки национальной отчетности о секторе государственного управления архитектура консолидации должна обеспечивать консолидацию секторов государственного управления и на национальном, и на субнациональном уровне государственного управления

Внедрение вышеописанной архитектур – вполне посильная задача, и она сможет обеспечить подготовку отчетности в соответствии с требованиями СГФ и МСФО ОС, а также с учетом национальных требований в целях обеспечения прозрачности и подотчетности.

6 МЕТОДОЛОГИЯ КОНСОЛИДАЦИИ ДЛЯ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА

6.1 Особенности консолидации в общественном секторе

Как отмечалось в разделе 2.3, базовые принципы консолидации применимы и к общественному, и к частному секторам. Практические различия связаны с различиями прав собственности, организационно-правовых форм, выпускаемой продукции, а также наличием контроля в общественном секторе и, в частности, в секторе государственного управления.

- **Права собственности** – нередко определяются не владением долями, а нормативно-правовыми актами
- **Организационно-правовая форма** – нередко определяется законодательным актом, который издается специально для каждой организации
- **Выпускаемая продукция** – социальные выгоды вместо товаров или услуг, предназначенных для продажи
- **Контроль** – административный контроль вместо контроля со стороны органов нормативно-правового регулирования (в действительности некоторые структуры сектора государственного управления могут быть органами регулирования для коммерческого сектора).

Ни одна из перечисленных выше особенностей организаций общественного сектора не меняет принципов консолидации, однако они могут изменить практику применения этих принципов.

6.2 Методология консолидации

В настоящем подразделе на ряде примеров показана основополагающая методология консолидации. Эти примеры соответствуют базовым принципам, изложенным во Врезка 2 на странице 5.

Пример № 8. Консолидация контролируемой 100%-ной дочерней организации

Компания «Авиакомпания правительства» (она уже фигурировала в предыдущих примерах) зарегистрирована в качестве юридического лица в стране X, где она выпускает акции. Все акции компании принадлежат центральному правительству страны X, а административное управление компанией осуществляет министерство транспорта. Компания «Авиакомпания правительства» обслуживает только сотрудников правительства, а ее тарифы не являются рыночными.

Следовательно, она является НКО в секторе государственного управления. Ее единственная операционная база находится на территории страны X.

Для простоты принимается допущение о том, что министерство транспорта является институциональной единицей в секторе государственного управления и что у него нет контроля ни над какими другими организациями.

В приведенной далее таблице обобщаются данные баланса и отчета о прибылях и убытках министерства транспорта и компании «Авиакомпания правительства» процедура консолидации и ее результаты.

Наименование	Министерство транспорта	Авиакомпания правительства	Агрегировано (действие 1)	Потоки/остатки по счетам между организациями	Консолидировано (действие 2)
Баланс					
Нефинансовые активы	2000	1500	3500		3500
Финансовые					

активы

Акции в Авиакомпании Средства к получению от Министерства транспорта	600		600	600	0
Прочие		400	400	400	0
	400	200	600		600
Итого активы	3000	2100	5100	1000	4100

Пассивы

Прочие Кредиторская задолженность перед Авиаком- панией	300	1500	1800		1800
Итого пассивы	400		400	400	0
Чистые активы	700	1500	130	50	80
	2300	600	2900	600	2300

Наименование	Министерст во транспорта	Авиа компания правительств а	Агрегирован о (действие 1)	Потоки/ остатки по счетам между организациями	Консолидир овано (действие 2)
Отчет о прибылях и убытках					
Доходы					
Прочие доходы	800		800		800
Грант к получению		400	400	400	-
Итого доходы	800	400	1200	400	800
Расходы					
Прочие расходы	300	150	450		450
Грант, предоставляемый Авиакомпания	400		400	400	
Итого расходы	700	150	850	400	450
Сальдо	100	250	350	-	350

6.2.1 Доли меньшинства

В некоторых случаях организация общественного сектора может контролировать другую организацию, но при этом значительная часть контролируемой организации может принадлежать сторонним владельцам. Например, 51% акций какой-то компании могут принадлежать государству, а 49% - частным инвесторам. В таком случае организация находится под контролем государства, а 49% - это доля меньшинства. Если контролируемая организация является компанией, как в нашем примере, то долю меньшинства легко оценить количественно в виде процента акций, принадлежащих сторонним владельцам. Если контролируемая организация не имеет акций, то доля меньшинства определяется количественно на основании законодательства, в соответствии с которым была учреждена эта организация.

И в системе СГФ, и в стандартах МСФО ОС содержится требование о том, чтобы доля меньшинства была идентифицирована и исключена из консолидации: «В консолидированном балансовом отчете контролирующая организация представляет неконтрольные доли участия в составе чистых активов/капитала отдельно от чистых активов/капитала собственников контролирующей организации» (МСФО ОС 35, пункт 47).

Пример № 9. Консолидация при наличии долей меньшинства

Предположим такую ситуацию, как в Пример № 8, за исключением того, что 40% акций авиакомпания правительства принадлежат акционеру, не являющемуся государственным органом. Эта доля меньшинства идентифицируется отдельно и вычитается из консолидированной информации так, как это описано ниже.

Наименование	Министерство транспорта	Авиа компания правительства	Агрегировано (действие 1)	Потоки/остатки по счетам между организациями	Консолидировано (действие 2)	Доли меньшинства в авиакомпании (40%)	Консолидировано за исключением долей меньшинства
Баланс							
Нефинансовые активы	2000	1500	3500		3500	600	2900
Финансовые активы							
<i>Акции в авиакомпании</i>	600		600	600	0	0	0
<i>Средства к получению от Министерства транспорта</i>		400	400	400	0	160	-160
<i>Прочие</i>	400	200	600		600	80	520
Итого активы	3000	2100	5100	1000	4100	840	3260
Пассивы							
<i>Прочие</i>	300	1500	1800		1800	600	1200
<i>Кредиторская задолженность перед авиакомпанией</i>	400		400	400	0		
Итого пассивы	700	1500	2200	400	1800	600	1200
Чистые активы	2300	600	2900	600	2300	240	2060

Наименование	Министерство транспорта	Авиа компания правительства	Агрегировано (действие 1)	Потоки/остатки по счетам между организациями	Консолидировано (действие 2)	Доли меньшинства в авиакомпании (40%)	Консолидировано за исключением долей меньшинства
Отчет о прибылях и убытках							
Доходы							
Прочие доходы	800		800		800	-	800
Полученный грант		400	400	400	-	160	160
Всего доходы	800	400	1200	400	800	160	640
Расходы							
Прочие расходы	300	150	450		450	60	390
Грант авиакомпании	400		400	400		-	-
Всего расходы	700	150	850	400	450	60	390
Сальдо	100	250	350	-	350	100	250

И хотя здесь это не указано, в отчетах о движении денежных средств консолидация проводится так же, как и в приведенных примерах.

6.2.2 Консолидация бюджета

Те же принципы и методология применяются при подготовке бюджета и сравнении бюджета с фактическими расходами и доходами.

При подготовке бюджета организации общественного сектора, у которой есть контролируемые организации, потоки между организациями следует исключать. Это значит, что налоги, уплачиваемые соответствующим министерством в центральный налоговый орган, не должны отражаться как расходы министерства-плательщика или как доходы налогового органа.

Из этого правила есть два исключения:

1. Социальные отчисления работодателя – уплачиваемые либо в фонды социального обеспечения, либо в государственный пенсионный фонд – считаются уплаченными работнику.
2. Налоги, удержанные государственными единицами из компенсаций, выплаченных работникам (например, подоходный налог, автоматически вычитаемый из заработной платы), считаются уплаченными непосредственно самими работниками.

Согласно стандартам МСФО ОС в том случае, если организация составляет бюджет для себя и контролируемых структур (например, государственный бюджет для общественного сектора), в состав финансовой отчетности необходимо включать сравнение с первоначальным бюджетом, пересмотренный бюджет и фактические результаты (МСФО ОС 24). Если первоначальный бюджет является консолидированным (как это обычно бывает с государственными бюджетами), то сравнение в рамках МСФО ОС 24 тоже должно проводиться консолидированно.

Однако большинство стран не публикуют свой бюджет с таким охватом, как этого требуют МСФО ОС или СГФ. Так, например:

- в состав государственных бюджетов обычно не входит консолидированная информация о государственных корпорациях;
- государственные бюджеты могут отражать потоки, направленные в другие организации и из других организаций в пределах сектора государственного управления, в виде трансфертов (например, грантов), поскольку эти организации не контролируются центральным правительством.

В отсутствие публикуемого бюджета с таким охватом, который предусматривают стандарты МСФО ОС, требование МСФО ОС о сравнении бюджетов не применимо.

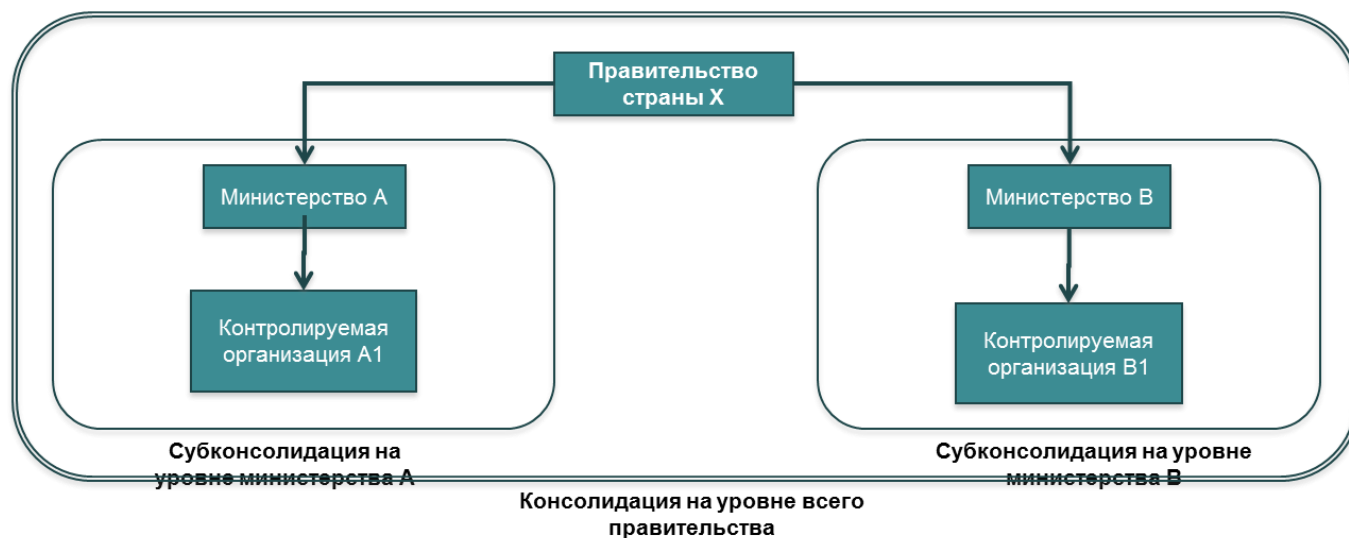
6.3 Исключение потоков и остатков по счетам между организациями

Одним из главных элементов консолидации является исключение потоков и остатков по счетам между отдельными консолидируемыми организациями. Этот принцип проиллюстрирован в приведенных выше примерах. На практике идентификация и отражение таких потоков и остатков по счетам может стать сложной задачей.

Еще одна проблема заключается в том, что при иерархической консолидации то, что является внешним потоком на нижнем уровне консолидации, может стать внутренним потоком на более высоком уровне консолидации.

Пример № 10. Потоки между организациями

В состав правительства страны X входят два министерства: А и В. Министерство А контролирует одну организацию, А1; министерство В также контролирует одну организацию, В1. Единственная операция между этими организациями заключается в том, что А1 дает В1 кредит в размере 10 000 евро. Консолидация проводится на двух уровнях: на уровне каждого из министерств по отдельности, а затем на уровне всего правительства, как это показано ниже.



Финансовая информация и три раунда консолидации представлены в обобщенном виде в приведенной далее таблице.

Наименование	Министерство А	Организация А1	Министерство А консолидировано	Министерство В	Организация В	Министерство В консолидировано	Консолидация на уровне всего правительства
Активы							
Кредит от орг. А1 орг.	-	10000	10000	-		-	
Прочие	20000	5000	25000	30000	14000	44000	69000
Всего активы	20000	15000	35000	30000	14000	44000	69000
Пассивы							
Кредит от орг. А1 орг.	-	-	-		10000	10000	
Прочие	7000	4000	11000	17000	3000	20000	31000
Всего пассивы	7000	4000	11000	17000	13000	30000	31000
Собственный капитал	13000	11000	24000	13000	1000	14000	38000

Объяснение

На уровне консолидации министерства А остаток, который единица А1 кредитует единице В1, является внешним остатком и не исключается при консолидации (в приведенной выше таблице выделен цветом). Однако на уровне консолидации всего правительства страны Х этот остаток является внутренним и при консолидации исключается.

Комментарии

Вышеприведенный пример иллюстрирует специфическую проблему иерархической консолидации: внешние потоки и остатки по счетам на нижнем уровне консолидации могут стать внутренними потоками и исключены на более высоких уровнях консолидации.

6.3.1 Основные потоки, исключаемые при консолидации

Большинство потоков между консолидируемыми организациями относятся к ограниченному числу категорий и легко поддаются идентификации, как это показано в обобщенном виде в Таблица 11.

Таблица 11. Основные категории потоков и остатков по счетам, исключаемые при консолидации

Категория	Описание	Когда происходит исключение
1. Налоги и сборы	Уплачиваются государственными предприятиями в налоговый орган	При любой консолидации, охватывающей и плательщика, и получателя таких платежей
2. Дивиденды и участие в прибылях	Обычно выплачиваются рыночными производителями (корпорациями или квазикорпорациями) контролирующему министерству или иному органу государственного управления	При консолидации уровне контролирующей организации (МСФО ОС) или всего государственного сектора (СГФ)
3. Платежи и доходы по процентам	Проценты по займам, которые одна организация общественного сектора предоставляет другой организации общественного сектора	Если консолидация охватывает и кредитора, и заемщика
4. Гранты и субсидии	Средства, которые одна организация общественного сектора предоставляет другой организации общественного сектора	При консолидации уровне контролирующей организации (МСФО ОС или СГФ) или сектора (СГФ)
5. Платежи за товары и услуги	Либо результат трансферта, либо платеж рыночному производителю (корпорации или квазикорпорации)	Такие потоки труднее всего идентифицировать (см. далее положения, касающиеся существенности). Они исключаются, когда консолидация охватывает и поставщика, и покупателя

Категория	Описание	Когда происходит исключение
6. Пакеты акций и прочие вложения в акционерный капитал	Контролирующая организация, относящаяся к общественному сектору, владеет акциями контролируемой организации или долевыми инвестициями в эту организацию	Обычно это относится к КОГУ, которые выпускают акции или аналогичные долевыми инструментами. Исключение происходит, когда они консолидируются как контролируемые организации (МСФО ОС) или как часть государственного сектора (СГФ)
7. Кредиты и заимствования	Одна организация общественного сектора предоставляет кредит другой организации общественного сектора. Это может происходить, когда кредит, предоставленный органу государственного управления, перекредитуется организации, принадлежащей общественному сектору	Когда заемщик и кредитор консолидируются в рамках одной организации
8. Дебиторская и кредиторская задолженность	Это может иметь место в самых разных ситуациях, включая платежи за товары и услуги	Как и в случае платежей за товары и услуги, такую задолженность трудно идентифицировать, если она небольшая и несистематическая. Она исключается, когда консолидация охватывает обе организации

Приведенный выше список не является исчерпывающим, но, тем не менее, дает представление об основных видах потоков и остатков по счетам, которые исключаются при консолидации.

6.3.2 Разработка порядка автоматической идентификации потоков внутри организации

При простой консолидации, охватывающей небольшое число организаций, внутренние потоки и остатки по счетам можно идентифицировать и исключить для каждой отдельной организации. Однако при крупномасштабной консолидации, охватывающей много организаций, такой несистематизированный подход становится невозможным.

В рамках компьютеризованной системы учета возможны следующие способы идентификации таких потоков и остатков по счетам:

1. Разработка плана счетов таким образом, чтобы для идентификации внутренних потоков и остатков по счетам был специальный код.
2. Разработка ИТ-систем таким образом, чтобы они отмечали и идентифицировали операции и остатки по счетам внутри организаций.

3. Включение в каждый отдельный программный комплекс инструментов, которые облегчают консолидацию. Такие инструменты будут зависеть от функционала каждого приложения.
4. Плательщику и получателю платежа присваиваются уникальные идентификаторы, что обеспечивает создание необходимой структуры.
Например, если у подотчетных государству организаций есть уникальный код производителя из плана счетов (номер организации), то такие коды могут выделяться в учетной системе для целей исключения. То же можно сделать в отношении поступления денежных средств: организация-получатель также может иметь уникальный номер (тот же номер государственной организации), по которому будет отмечаться то, что требует исключения.

Принятый подход станет частью процесса планирования консолидации и потребует проведения консультаций со специалистами по информационным технологиям и (или) с поставщиками программных приложений, которые используются органами государственного управления.

Существенность и потоки внутри организации

Как отмечалось выше, идентификация всех потоков и остатков по счетам внутри организации может оказаться сложной задачей.

Пример № 11. Пример мало малозначащих операций внутри организации

Государственная геодезическая служба может продавать населению карты по номинальной цене. Если другое министерство время от времени покупает карты, то это будет операция между организациями общественного сектора, которая при консолидации этих двух организаций подлежит исключению. Однако здесь идет речь о незначительных суммах, а подобные операции осуществляются слишком редко для того, чтобы создавать официальные системы учета.

В Руководстве по СГФ указано следующее: *«Следует помнить о практической стороне вопроса: ресурсы, выделяемые для проведения консолидации, и степень детализации самого процесса консолидации должны быть прямо пропорциональны их фискальной значимости»* (Руководство по СГФ 2014 года, пункт 3.165).

В стандартах МСФО ОС нет такого специального указания, однако они предусматривают применение общего принципа существенности: *“Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять ведение учета организацией или на решения пользователей, принятые на основании [финансовой отчетности] этой организации за соответствующий отчетный период»*. (Концептуальные основы МСФО ОС, пункт.3.32).

Следовательно, и при подготовке отчетности в системе СГФ, и при подготовке отчетности в соответствии с МСФО ОС идентификация каждого потока или остатка по счетам внутри организации не является необходимой или желательной. Идентифицировать нужно только те из них, которые являются существенными в соответствии с приведенным выше определением этого термина.

Возможно, бухгалтерам и сотрудникам казначейства, имеющим опыт работы в странах, где преобладает формально-юридический подход к ведению учета, будет трудно использовать приближенные значения, опирающиеся на рекомендации общего характера. Они захотят, чтобы даже такие приближенные значения были зафиксированы законодательно. Однако главная идея описанного подхода заключается в том, что решения о включении или исключении тех или иных статей должны приниматься на основе общих принципов.

У субъектов отчетности могут различаться суммы остатков по счетам и потоков

Довольно часто возникают ситуации, когда суммы, отраженные одной организацией как причитающиеся другой организации, отличаются от сумм, которые, по мнению такой другой организации, ей причитаются. Различия обусловлены ошибками в записях и классификации. В Руководстве по СГФ принят следующий подход: *«Устранение таких расхождений [между субъектами отчетности] поможет правильно провести консолидацию и повысить общее качество собранной статистической информации о государственных финансах. Однако, если расхождение невозможно устранить, необходимо принять решение о том, какая единица или группа единиц имеет наиболее надежную исходную информацию.»* (Руководство по СГФ 2014 года, пункт 3.165)

Неденежные потоки и остатки по счетам

Иногда организации осуществляют между собой неденежные операции (например, передача нефинансовых активов). В таких случаях применяются правила стоимостной оценки, разработанные в рамках системы СГФ и стандартов МСФО ОС.

6.4 Последовательность действий при проведении консолидации

Странам целесообразно подумать о том, в какой последовательности проводить консолидацию финансовой отчетности. Ниже представлена типичная последовательность действий в рамках процесса консолидации. Если страна еще не публикует консолидированную финансовую

отчетность, охватывающую все организации в рамках соответствующих структур, описанных в предыдущих разделах настоящего Руководства, необходимо разработать план подготовки такой консолидированной отчетности.

В Таблица 12 общий подход преобразован в последовательность действий.

Таблица 12. План охвата всех организаций, подлежащих консолидации

Стадия	Описание
9. Разработка правил применения требований консолидации	Как указано в разделе 4.5, следует разработать правила идентификации и классификации организаций, подлежащих консолидации, с учетом специфики конкретной страны
10. Идентификация и классификация организаций, подлежащих консолидации	Применить разработанные правила в целях подготовки исчерпывающего перечня всех организаций, подлежащих консолидации
11. Планирование архитектуры консолидации и структуры отчетности	Это объясняется далее в разделе 5
12. Определение действий, необходимых для консолидации каждой группы организаций	К числу подобных действий относится принятие решений по таким вопросам, как дата окончания финансового года, учетная политика, требования к информации, требования аудита, идентификация операций между организациями и т.д.
13. Планирование этапов охвата организаций, еще не включенных в процесс консолидации	Этапность может предусматривать объединение уровней государственного управления, секторов и контролируемых организаций так, как это целесообразно для данной страны. Сроки, устанавливаемые для каждого этапа, должны быть реалистичными
14. Планирование обучения персонала и внедрения технологий, необходимых для реализации плана консолидации	Потребуется обучение дополнительного персонала, а именно: <ul style="list-style-type: none"> • сотрудников организаций, подлежащих консолидации (требования к информации) • аудиторов (составление отчетов об аудиторских проверках) • специалистов, которые будут проводить консолидацию Кроме того, могут потребоваться дополнительное программное обеспечение, включение новых модулей в существующие ИТ-системы или модификация существующих систем
15. Реализация плана	Реализация плана поэтапной консолидации в виде крупного проекта, у которого есть надлежащая система управления, ключевые точки и система мониторинга

Каждая страна сама разрабатывает детали этого плана, однако приведенный выше перечень дает представление о необходимых шагах.

7 ИСКЛЮЧЕНИЯ из требований консолидации

7.1 Основания для исключений из требований консолидации

Возможны ситуации, когда организации не консолидируются в силу одной из четырех причин, которые перечислены далее:

1. Существуют особые исключения из требований консолидации, предусмотренные системой СГФ или стандартами МСФО ОС.
2. Консолидация запрещена законодательством, даже при том, что она предусмотрена системой СГФ или стандартами МСФО ОС.
3. Организации не консолидируются несмотря на действие требований консолидации, потому что их консолидация нецелесообразна по практическим или экономическим соображениям.
4. Консолидация нецелесообразна (например, для целей статистической отчетности).

Далее эти причины рассматриваются более подробно.

7.2 Особые исключения, предусмотренные системой СГФ и стандартами МСФО ОС

Общий принцип системы СГФ и стандартов МСФО ОС заключается в том, что все организации, контролируемые той или иной структурой государственного сектора, подлежат консолидации. Однако в обеих системах есть особые исключения из этого требования.

7.2.1 *Исключения из требований консолидации в соответствии с Руководством по СГФ 2014 года*

При том, что в Руководстве по СГФ 2014 года нет списка исключений, в действительности ряд исключений существует, и они кратко представлены ниже.

Таблица 13. Исключения из требований консолидации в Руководстве по СГФ 2014 года

Исключение	Основание
16. Организации, не являющиеся резидентами данной территории	В системе СГФ консолидации подлежат только те организации, которые являются резидентами данной территории
17. Деятельность в налогово-	Эти организации зарегистрированы в данной стране, но осуществляют

Исключение	Основание
бюджетной сфере, осуществляемая организациями специального назначения	свою деятельность только за ее пределами. При том, что сами организации консолидируются, их деятельность в налогово-бюджетной сфере исключается из консолидации.
18. Организации, не соответствующие определению институциональных единиц	Некоторые организации не соответствуют определению институциональных единиц (например, некоторые виды совместных работ, резервные фонды и т.д.). Но даже если сама организация не подлежит консолидации, ее деятельность в налогово-бюджетной сфере должна быть консолидирована, если она контролируется государством.
19. Суверенные фонды благосостояния, учрежденные за пределами данной страны	Это особый случай. Такие фонды считаются отдельными институциональными единицами сектора финансовых корпораций
20. Любые организации, не соответствующие определению общественного сектора	Главным требованием является принадлежность организации общественному сектору. Более того, для консолидации как часть сектора государственного управления организация должна соответствовать определению сектора государственного управления.

Секторальный подход, принятый в системе СГФ, неизбежно приведет к появлению множества вопросов, связанных с выделением институциональных единиц, а затем с отнесением этих единиц к конкретным секторам для целей консолидации.

7.2.2 Исключения из требований консолидации в соответствии с МСФО ОС

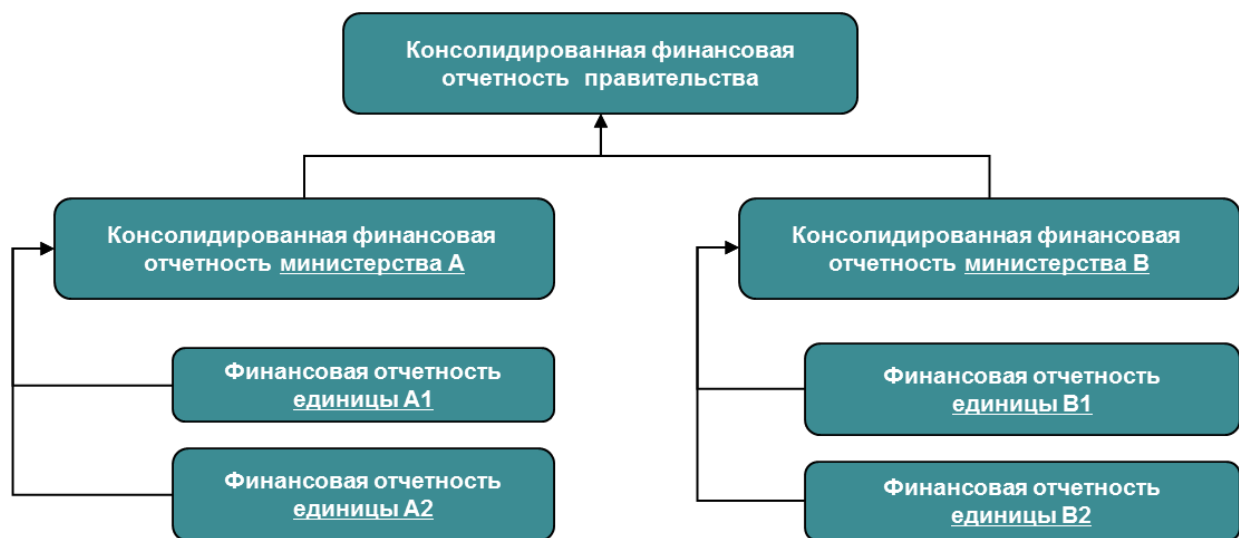
Согласно МСФО ОС 35 любая организация, которая готовит финансовые отчеты и контролирует другую организацию, обязана представлять консолидированную финансовую отчетность. Из этого требования МСФО ОС 35 есть только два исключения, которые кратко представлены ниже.¹

1. Промежуточная контролирующая организация в иерархии консолидации

Эта ситуация показана на Рисунк 13.

¹ Следует отметить, что МСФО ОС 35 больше не предусматривает исключения на том основании, что контроль носит временный характер.

Рисунок 13. Промежуточная контролирующая организация, являющаяся исключением из требований консолидации



В приведенном выше примере ни министерство А, ни министерство В не обязаны публиковать консолидированную финансовую отчетность при условии, что:

- информационные потребности пользователей удовлетворяют консолидированные финансовые отчеты контролирующей организации, и что, если контролируемая организация находится в долевой собственности, все остальные владельцы, включая тех, кто при иных обстоятельствах не имел бы права голоса, были проинформированы об этом и не возражают против того, чтобы эта организация не представляла консолидированную финансовую отчетность;
- его долговые или долевые инструменты не торгуются на открытом рынке;
- оно не направляло и не собирается направлять свои финансовые отчеты в комиссию по ценным бумагам или иной регулятивный орган с целью эмиссии каких-либо инструментов на открытом рынке;
- конечная или любая промежуточная контролирующая организация министерства готовит финансовую отчетность, которая размещается в открытом доступе, соответствует Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) и содержит консолидированную информацию о контролируемых организациях или оценку этих организаций по справедливой стоимости в составе профицита или дефицита, как того требуют эти стандарты.

Следует отметить, что для исключения из требований консолидации необходимо выполнение всех четырех условий (МСФО ОС 35, пункт 5).

2. Инвестиционные организации

Контролирующая организация, являющаяся инвестиционной организацией, не представляет консолидированной финансовой отчетности, если она должна, в соответствии с пунктом 56 МСФО ОС 35, оценить все свои контролируемые организации по справедливой стоимости в составе профицита или дефицита (МСФО ОС 35, пункт 7)

Инвестиционная организация – это такая организация, которая:

- (a) получает средства от одного или нескольких инвесторов в целях предоставления этим инвесторам услуги по управлению инвестициями;
- (b) инвестирует средства исключительно ради получения прибыли в результате повышения стоимости капитала, начисления процентов на капитал или того и другого;
- (c) определяет и оценивает эффективность большинства своих инвестиций на основе справедливой стоимости (МСФО ОС 35, пункт 14).

Единственными инвестиционными организациями, которые контролируются региональными органами государственного управления, вероятно, являются суверенные инвестиционные фонды. Следует отметить, что инвестиционная организация сама подлежит консолидации в составе финансовой отчетности своей контролирующей организации.

7.3 Консолидация, запрещенная законодательством

Страна может издать специальный закон или подзаконный нормативный акт, запрещающий консолидацию определенных организаций. Такой закон или нормативный акт будет определяться спецификой соответствующей страны.

Финансовая отчетность должна составляться в соответствии с законодательством данной страны, но при этом выполнение всех требований отчетности, сформулированных в Руководстве по СГФ 2014 года или стандартах МСФО ОС, может оказаться невозможным.

- В случае системы СГФ отчетность СГФ может составляться с использованием наилучших оценок вместо недостающих данных.
- В случае МСФО ОС в примечаниях к финансовым отчетам следует указать сам факт и характер любых расхождений с МСФО ОС. Однако сообщение о расхождениях не обеспечивает соответствие финансовой отчетности МСФО ОС: оно просто смягчает эффект несоответствия.

7.4 Исключения из требований консолидации по практическим соображениям

Консолидация может оказаться невозможной в силу целого ряда причин.

- В процессе поэтапного выполнения требований консолидации может оказаться, что еще не достигнута стадия, на которой подлежит консолидации та или иная организация.
- Информация об организации отсутствует вследствие войны или гражданского конфликта.
- Расходы на получение информации превышают потенциальные выгоды от включения той или иной организации в процесс консолидации.
- Другие трудности с получением информацией, необходимой для консолидации.

Во всех вышеперечисленных случаях о невозможности проведения консолидации следует сообщить в примечаниях и дать соответствующие разъяснения.

7.5 Случаи, когда консолидация нецелесообразна

Как отмечалось в разделе 3.4 на странице 20, консолидация нецелесообразна в отношении счетов национального дохода (СНС ООН 2008 года и ЕСС 2010 года).

Кроме того, консолидация нецелесообразна, когда нужна информация о конкретных организациях (например, НКО или государственных корпорациях). В некоторых случаях может потребоваться анализ и консолидированной, и неконсолидированной информации.

8 ПРЕДСТАВЛЕНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ

8.1 Общие сведения о консолидированной отчетности

8.1.1 *Требования и необходимость публикации консолидированной информации*

Как было указано в разделе 2.2 настоящего Руководства, задача консолидации заключается в том, чтобы получить полную финансовую картину группы организаций как если бы они были одной организацией. Далее в разделе 2.5 отмечалось, что конечными продуктами консолидации являются отчеты.

Ниже перечислены различные категории отчетов.

1. Консолидированные бюджетные документы
2. Консолидированная финансовая отчетность для внешних пользователей:
 - a. Финансовые отчеты, прошедшие аудиторскую проверку
 - b. Статистическая отчетность для внешних пользователей – отчеты, составленные в соответствии с методологией Руководства по СГФ 2014 года, а также, для стран-членов Европейского союза, отчеты, составленные в соответствии с требованиями ЕСС 2008 года.
 - c. Промежуточные и специальные отчеты (например, отчеты об исполнении бюджета).
3. Консолидированная финансовая отчетность для руководства (не публикуется).

В настоящем разделе форматы отчетов и требования к ним рассматриваются более подробно.

8.1.2 *Цели отчетности*

Отчеты – это средство коммуникации и, как таковые, используются различными заинтересованными сторонами, представляющими общественный сектор, для решения ряда задач. Ниже перечислены наиболее важные цели консолидированной отчетности:

- **управление ресурсами**, чтобы обеспечить политическим лидерам возможность использования финансовых ресурсов для достижения стратегических целей;
- **обеспечение прозрачности налогово-бюджетной сферы** – как это сформулировано в опубликованном МВФ Кодексе прозрачности в налогово-бюджетной сфере (обновленная

версия 2014 года) и разработанной ОЭСР Оптимальной практике обеспечения прозрачности бюджетов (2002 год) – чтобы сделать общественный сектор прозрачным для граждан и других заинтересованных сторон;

- **обеспечение подотчетности**, чтобы организации и работники общественного сектора были подотчетны гражданам;
- **управление**, чтобы руководители и работники общественного сектора могли лучше исполнять свои функции;
- **мониторинг и контроль** – предоставление инструмента мониторинга, обеспечивающего эффективный контроль над процессами и людьми.

Матрица в Таблица 14 увязывает различные виды консолидированных отчетов с целями отчетности.

Таблица 14. Матрица, увязывающая консолидированные отчеты с целями отчетности

Консолидированный отчет	Управление ресурсами	Прозрачность налогово-бюджетной сферы	Подотчетность	Управление	Мониторинг и контроль
Бюджетная отчетность	□	□	□	□	□
Финансовая отчетность		□	□		□
Статистическая отчетность		□			
Промежуточная отчетность		□	□		□
Управленческая отчетность	□			□	□

В последующих разделах рассматриваются основные категории отчетности, а также соответствующие стандарты и требования.

8.1.3 Иерархия управления и отчетности

В отчетности существует определенная иерархия, которая связана с иерархией управленческого контроля, как это показано на Рисунок 14.

Рисунок 14. Иерархия управления и отчетности



По мере повышения уровня государственного управления от операционных единиц до общегосударственного уровня сфера контроля расширяется, а потребность в детализации уменьшается. Структура и содержание отчетности должны отражать уровень государственного управления или уровень предполагаемого рассмотрения отчетов.

8.1.4 Финансовая отчетность на общегосударственном уровне

Финансовая отчетность на общегосударственном уровне – одно из последних нововведений. До недавнего времени в состав отчетности общегосударственного уровня входили только отчет об исполнении бюджета и статистическая отчетность. В силу ряда причин стали готовиться и публиковаться всеобъемлющие финансовые отчеты общегосударственного уровня, охватывающие весь общественный сектор. К настоящему времени лишь немногие страны опубликовали всеобъемлющую финансовую отчетность общегосударственного уровня.

Концепция финансовой отчетности общегосударственного уровня, с одной стороны, достойна всяческих похвал, а, с другой, ставит сложные задачи. Консолидированная финансовая отчетность такого высокого уровня предоставляет гражданам и внешним сторонам исчерпывающую информацию о деятельности органов государственного управления в налогово-бюджетной сфере.

Ценность такой общегосударственной отчетности еще больше возрастает, если финансовые отчеты соответствуют международным стандартам (т.е. МСФО ОС) и проходят независимую аудиторскую проверку, которую проводит высший орган финансового контроля.

Наряду с этим общегосударственная финансовая отчетность ставит серьезные задачи. Эти задачи, как правило, относятся к следующим категориям:

- **технические вопросы** – консолидирование информации, полученной от различных организаций, использующих разные системы учета;
- **проблемы информации** – получение всей необходимой информации в установленные сроки;
- **стандартизация** – поскольку внедрение структур классификации и реализация учетной политики в масштабах всего общественного сектора связаны с серьезными трудностями.

В Великобритании группа квалифицированных экспертов 10 лет вела подготовку, прежде чем смогла опубликовать общегосударственную финансовую отчетность. Итоговый документ насчитывает примерно 227 страниц (UK Whole of Government Financial Statement 2013-14. www.gov.uk).

До сих пор большинство стран, которые публиковали общегосударственную финансовую отчетность, использовали не МСФО ОС, а национальные стандарты (например, Великобритания, Австралия, Новая Зеландия). Это говорит о том, что страны рассматриваемого региона, которые хотят составлять общегосударственную финансовую отчетность в соответствии с МСФО ОС, ставят перед собой сложную задачу.

При этом следует отметить, что общегосударственная финансовая отчетность, составленная в соответствии с МСФО ОС, не будет охватывать субнациональные организации, которые не контролируются центральным правительством.

8.2 Консолидированные бюджетные отчеты

Большинство стран рассматриваемого региона находится в процессе перехода или уже приняла классификацию бюджетной документации, установленную в системе СГФ. На агрегированном уровне бюджеты подлежат консолидации на основе принципов, изложенных в настоящем Руководстве. Такая консолидация необходима для обеспечения сопоставимости с консолидированными финансовыми отчетами. Однако в некоторых случаях потребуются идентификация потоков между бюджетными организациями. Примеры:

- **налоговые платежи государственных ведомств:** эти ведомства должны будут идентифицировать такие платежи и предусмотреть их бюджете;

- выплата дивидендов и доли в прибылях государственными и квазигосударственными корпорациями: размер этого вклада в общий объем государственных ресурсов является важной информацией.

Эти примеры подчеркивают необходимость бюджетной иерархии, показанной на Рисунок 14, а также значение потоков внутри организаций на разных уровнях консолидационной иерархии, изображенных на Рисунок 13. По мере повышения уровня бюджета детали утрачиваются и информация о потоках внутри организации становится все более общей.

МСФО ОС 24 требует сравнения фактически полученных результатов и бюджета. Кроме того, он предусматривает, что «*все сравнения бюджетных и фактических сумм должны представляться на базе сопоставимой с бюджетом информации*» (пункт 31). Это означает, что финансовая информация подлежит консолидации в том же формате, в котором составлена бюджетная отчетность.

Однако, как объясняется в разделе 6.2.2 на странице 47, большинство стран не публикуют свой бюджет с таким охватом, как этого требуют МСФО ОС или СГФ. Так, например:

- в состав государственных бюджетов обычно не входит консолидированная информация о государственных корпорациях;
- государственные бюджеты могут отражать потоки, направленные в другие организации и из других организаций в пределах сектора государственного управления, в виде трансфертов (например, грантов), поскольку эти организации не контролируются центральным правительством.

Как отмечено в разделе 6.2.2, в отсутствие публикуемого бюджета отсутствует и требование сравнения бюджетов. По этой причине к настоящему времени очень немногие страны опубликовали общегосударственную финансовую отчетность, соответствующую требованиям МСФО ОС.

8.3 Консолидированные отчеты СГФ

Как уже отмечалось в настоящем Руководстве, статистическая отчетность в системе СГФ подлежит консолидации в формате, предписанном Руководством по СГФ 2014 года. МВФ ежегодно публикует форматы СГФ в виде комплекта электронных таблиц Excel, которые заполняются каждой страной.

Врезка 11. Отчетные таблицы СГФ в формате 2014 года

1. Отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности (напрямую не сопоставим с отчетом о финансовых результатах деятельности, который готовится в соответствии с МСФО ОС, поскольку из

отчета СГФ исключаются нетранзакционные потоки)

2. Отчет об источниках и использовании денежных средств (аналогичен отчету о движении денежных средств в системе МСФО ОС)
3. Отчет о потоках и состоянии запасов (не имеет прямого аналога в системе МСФО ОС; более детально показывает изменение стоимости каждого крупного экономического класса активов и обязательств, которые в системе МСФО ОС входят в состав отчета, указанного выше в пункте (1))
4. Серия субаналитических таблиц

Таблица 1. Доходы

Таблица 2. Расходы

Таблица 3. Операции с активами и обязательствами

Таблица 4. Прибыли и убытки в результате владения активами

Таблица 5. Прочие изменения объема активов и обязательств

Таблица 6. Баланс

Таблица 6a. Долговые обязательства по номинальной (рыночной) стоимости

Таблица 6b. Долговые обязательства по нарицательной стоимости

Таблица 7. Расходы по назначениям (КНГФ)

Таблица 8a. Операции с финансовыми активами и обязательствами по секторам-контрагентам

Таблица 8b. Состояние запасов финансовых активов и обязательств по секторам-контрагентам

Таблица 9. Общий объем других экономических потоков активов и обязательств

Приложение 1. Консолидационные таблицы (от кого кому)

Приложение 2. Согласованность с другими видами макроэкономической статистики (национальными счетами)

Столбцы в каждой таблице требуют проведения анализа с разбивкой по следующим секторам:

- Центральное правительство (за исключением фондов социального обеспечения) с дальнейшим подразделением на следующие разделы:
 - бюджетные организации
 - внебюджетные организации
 - консолидировано
- Фонды социального обеспечения
- Органы государственного управления штатов
- Органы местного самоуправления
- Консолидированный сектор государственного управления
- Справочный столбец, включающий консолидированное центральное правительство, в том числе, фонды социального обеспечения.

Объяснение того, как следует заполнять отчетные таблицы СГФ, не входит в задачи настоящего Руководства². Однако содержание и структура форм МВФ имеют большое значение, поскольку они показывают необходимую структуру консолидации.

Структура этих отчетов отличается от структуры финансовой отчетности по МСФО ОС (см. ниже). Однако большая часть информации, содержащейся в отчетах СГФ, также нужна для отчетности по МСФО ОС, и наоборот. Различаются организация и представление информации.

8.4 Консолидированная финансовая отчетность, составленная в соответствии с требованиями МСФО ОС

Консолидированная финансовая отчетность, которая ежегодно публикуется организацией и проходит независимую аудиторскую проверку – это финансовая отчетность «высшего уровня», имеющая первостепенное значения для обеспечения подотчетности, поскольку это единственная финансовая отчетность, публикуемая контролирующими организациями общественного сектора (например, органами государственного управления национального или субнационального уровня). Это значит, что такая отчетность:

1. готовится в соответствии с международными стандартами
2. подтверждается независимыми внешними аудиторами
3. дает исчерпывающую информацию, которая необходима для того, чтобы понять эффективность деятельности организации в налогово-бюджетной сфере, а также состояние самой организации.

Формат представления консолидированной финансовой отчетности предписан в МСФО ОС. Формат этой консолидированной финансовой отчетности полностью совпадает с форматами финансовых отчетов отдельных организаций, которые предписаны в МСФО ОС 1, а в ее состав входит следующее:

1. Отчет о финансовом положении (баланс)
2. Отчет о финансовых результатах деятельности (отчет о прибылях и убытках)
3. Отчет об изменениях в чистых активах/капитале
4. Отчет о движении денежных средств
5. Сопоставление бюджета и фактических сумм

² Многочисленные разъяснительные документы, включая видео-инструкции, размещены на сайте МВФ по адресу: www.imf.org

6. Примечания, включая формулировку учетной политики.

В мире очень мало примеров консолидированной финансовой отчетности общегосударственного уровня, подготовленной в соответствии с МСФО ОС. К числу стран, опубликовавших такую отчетность относятся Великобритания, Австралия, Новая Зеландия и Швейцария³. Из них только Швейцария однозначно соблюдает МСФО ОС. Остальные страны используют национальные стандарты, которые, в целом, согласуются с МСФО ОС.

Ни в одной из перечисленных стран нет сопоставления бюджета в формате, установленном в МСФО ОС 24. Новая Зеландия включает бюджетные показатели и за текущий, и за предыдущий год, но не указывает, является ли этот бюджет первоначальным или скорректированным. Анализ отклонений или комментарии отсутствуют.

На нескольких последующих страницах приведены таблицы, где представлены упрощенные образцы финансовой отчетности общегосударственного уровня, подготовленные в соответствии с МСФО ОС.

³ Ниже приведены ссылки на соответствующие сайты (доступны на английском языке).

Великобритания - <https://www.gov.uk/government/collections/whole-of-government-accounts>;

Австралия - <http://www.finance.gov.au/publications/commonwealth-consolidated-financial-statements/>;

Новая Зеландия - <http://www.treasury.govt.nz/government/financialstatements>;

Швейцария -

https://www.bundespublikationen.admin.ch/cshop_mimes_bbl/00/0024817F68691ED3B6EE02E0D69FBB6E.pdf

Таблица 15. Форма отчета о финансовых результатах деятельности на общегосударственном уровне

Отчет о финансовых результатах деятельности за год, закончившийся 30 июня 20XX г.			
Наименование	Текущий год (\$ млн.)	Предыдущий год (\$ млн.)	Примечания
Доходы			
Налогообложение	700	650	x
Выручка от продажи товаров и услуг	100	80	x
Процентные доходы и дивиденды	150	160	x
Прочие доходы	100	85	x
Итого доходы от основной деятельности	1050	975	
Расходы			
Выплаты работникам	450	480	x
Износ и амортизация	90	100	x
Уплаченные проценты	80	75	
Прочие расходы по основной деятельности	60	55	x
Трансфертные платежи и субсидии	120	125	x
Итого расходы по основной деятельности	800	835	
Операционное сальдо до прибылей и убытков	250	140	
Чистая прибыль (убыток) по операциям с финансовыми инструментами	65	55	x
Чистая прибыль (убыток) по операциям с нефинансовыми инструментами	-25	-10	x
Итого чистая прибыль (убыток) по активам и пассивам	40	45	
Сальдо за год	210	95	

Таблица 16. Форма отчета о финансовом положении на общегосударственном уровне

Отчет о финансовом положении по состоянию на 30 июня 20XX г.			
Наименование	Текущий год (\$ млн.)	Предыдущий год (\$ млн.)	Примечания
Активы			
Денежные средства и денежные эквиваленты	300	200	x
Receivables – Дебиторская задолженность	100	96	x
Рыночные ценные бумаги, акции и производные инструменты	280	230	x
Инвестиции в акции (собственный капитал)	120	125	x
<i>Авансы</i>	25	20	x
Товарно-материальные запасы	25	20	x
Прочие активы	10	12	x
Материальные активы	200	150	x
Нематериальные активы и гудвилл	55	50	x
Итого активы	1115	903	
Пассивы			
Краткосрочная кредиторская задолженность			
Текущая кредиторская задолженность	75	90	x
Начисленные расходы и доходы будущих периодов	20	25	x
Краткосрочные резервы на возможные потери по ссудам	15	18	x
Итого краткосрочная кредиторская задолженность	110	133	
Долгосрочная кредиторская задолженность			
Долгосрочные займы и прочая кредиторская задолженность	645	630	x
Долгосрочные резервы на возможные потери по ссудам	30	25	x
Прочая долгосрочная кредиторская задолженность	75	70	x
Итого долгосрочная кредиторская задолженность	750	725	
Итого кредиторская задолженность	860	858	
Чистые активы (= собственный капитал)	255	45	

Таблица 17. Форма отчета о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств за год, закончившийся 30 июня 20XX г.			
Наименование	Текущий год (\$ млн.)	Предыдущий год (\$ млн.)	Примечания
Денежные потоки от основной деятельности			
Поступления			
Налоговые поступления	695	640	x
Выручка от продажи товаров и услуг	100	80	x
Полученные проценты и дивиденды	150	160	x
Прочие поступления	100	85	x
Итого денежные средства от основной деятельности	1045	965	
Платежи			
Выплаты работникам	450	480	x
Уплата процентов	80	75	x
Прочие платежи в связи с текущими операциями	60	55	x
Трансфертные платежи и субсидии	120	125	x
Итого платежи в связи основной деятельностью	710	735	
Чистый денежный поток от основной деятельности	335	230	
Денежные потоки от инвестиционной деятельности			
Платежи			
Приобретение материальных активов	190	150	x
Приобретение акций и других ценных бумаг	100	90	x
Приобретение нематериальных активов	15	20	x
Приобретение товарно-материальных запасов	50	45	x
Денежные средства, уплаченные в виде авансов	10	10	x
Итого денежные средства, уплаченные в связи с инвестиционной деятельностью	365	315	
Денежный поток от инвестиционной деятельности			
Продажа материальных активов	50	50	x
Продажа акций и других ценных бумаг	10	15	x
Продажа нематериальных активов	10	0	x
Продажатоварно-материальных запасов	45	25	x
Полученные авансы	5	5	x
Итого полученные денежные средства от инвестиционной деятельности	120	95	
Чистый денежный поток от инвестиционной деятельности	-245	-220	
Денежные потоки от финансовой деятельности			
Увеличение краткосрочной кредиторской задолженности	120	85	x
Уменьшение краткосрочной кредиторской задолженности	-135	-90	x
Увеличение долгосрочной кредиторской задолженности	95	110	x
Уменьшение долгосрочной кредиторской задолженности	-70	-95	x
Чистый денежный поток от финансовой деятельности	10	10	
Итого чистый денежный поток	100	20	
Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода	200	180	
Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода	300	200	
Примечание: цифры приведены исключительно в целях иллюстрации.			

Таблица 18. Форма отчета об изменениях в чистой стоимости активов

Отчет об изменениях в чистой стоимости активов за год, закончившийся 30 июня 20XX г.			
Наименование	Текущий год (\$ млн.)	Предыдущий год (\$ млн.)	Примечания
Чистая стоимость активов на начало отчетного периода	45	-50	х
Сальдо за год	210	95	х
Чистая стоимость активов на конец отчетного периода	255	45	

Таблица 19. Форма сопоставления бюджета и факта

Сопоставление бюджета с фактическими результатами деятельности за год, закончившийся 30 июня 20XX г.					
Наименование	Первоначальный бюджет (млн долларов США)	Пересмотренный бюджет (млн долларов США)	Факт (млн долларов США)	Расхождение с пересмотренным бюджетом (млн долларов США)	Примечания
Доходы					
Налогообложение	750	720	700	-20	х
Выручка от продажи товаров и услуг	110	100	100	0	х
Процентные доходы и дивиденды	145	155	150	-5	х
Прочие доходы	120	115	100	-15	х
Итого доходы от основной деятельности	1125	1090	1050	-40	
Расходы					
Выплаты работникам	475	470	450	-20	х
Износ и амортизация	90	90	90	0	х
Уплаченные проценты	90	85	80	-5	
Прочие расходы по основной деятельности	55	60	60	0	х
Трансфертные платежи и субсидии	125	120	120	0	х
Итого расходы по основной деятельности	835	825	800	-25	
Операционное сальдо до прибылей и убытков	290	265	250	-15	
Чистая прибыль (убыток) по операциям с финансовыми инструментами	50	60	65	5	х
Чистая прибыль (убыток) по операциям с нефинансовыми инструментами	10	20	-25	-45	х
Итого чистая прибыль (убыток) по активам и пассивам	60	80	40	-40	
Сальдо за год	230	185	210	25	

Примечания и учетная политика

У каждой организации свои примечания, однако можно отметить следующие общие моменты.

Учетная политика

Примечания начинаются с заявления об учетной политике.

Примечания, относящиеся к статьям вышеприведенных отчетов

В одном из столбцов вышеприведенных форм есть ссылка на примечания. Дело в том, что в этих формах применяется «древовидный» подход к информации: это отчеты очень обобщенного

уровня, а дополнительный анализ проводится в примечаниях. Благодаря системе ссылок пользователи могут «идти вглубь», чтобы найти подробные данные.

Прочие примечания

Для представления информации, которую требуют различные стандарты МСФО ОС (например, информации об условных обязательствах), или для более полного понимания представленной информации необходимы дополнительные примечания.

Помимо информации, которая требуется для всех вышеперечисленных финансовых отчетов, при составлении консолидированной финансовой отчетности необходимы определенные дополнительные сведения, а именно:

- указание о том, что это консолидированная финансовая отчетность (МСФО ОС 1, пункт 63(b));
- неконтрольные доли участия (доли меньшинства), представленные таким образом, как это описано в разделе 6.2.1 настоящего Руководства;
- любые исключения из требований консолидации, кроме тех, что предусмотрены в МСФО ОС 35;
- учетная политика в области консолидации, имеющая значение для понимания представленной финансовой отчетности.

8.5 Консолидированная промежуточная отчетность

Стремясь повысить прозрачность, органы государственного управления могут публиковать промежуточную финансовую информацию. Такая информация может публиковаться в нескольких разных формах:

- промежуточные (полугодовые, квартальные) финансовые отчеты. Они будут иметь тот же формат, что и годовые финансовые отчеты, прошедшие аудиторскую проверку, но обычно их примечания содержат меньше дополнительной информации. Такие промежуточные отчеты могут быть проверены, а могут быть не проверены аудиторами. Эта информация консолидируется в том же формате, что и годовые финансовые отчеты;
- отчеты об исполнении бюджета, показывающие фактические расходы по сравнению с запланированными. Эти отчеты обычно не проверяются аудиторами. Для обеспечения сопоставимости бюджета может потребоваться консолидация этой информации;
- электронный доступ к базе текущей финансовой информации (например, хранилищу данных). Обычно эта информация бывает «сырой», и задача проведения необходимой консолидации возлагается на пользователей.

При том, что требование соответствия стандартам финансовой отчетности установлено только для промежуточных финансовых отчетов, желательно, чтобы все отчеты и любая информация имели единую основу. Это подразумевает консолидацию информации там, где это уместно.

8.6 Консолидированная управленческая отчетность

Управление государственными финансами имеет большое значение для управления общественным сектором. Руководители, работающие в общественном секторе, должны осуществлять свою деятельность в целях получения необходимой продукции и результатов экономично, эффективно и результативно, т.е. так, чтобы обеспечить надлежащее соотношение цены и качества в при оказании государственных услуг. В то же время руководители общественного сектора должны соблюдать существующие законы и нормативы, включая бюджетные лимиты.

Для того, чтобы добиться высокого качества управления, руководители общественного сектора должны иметь доступ к свежей, актуальной и надежной финансовой информации, представленной в удобном для них формате. Такая информация может предоставляться руководителям в виде электронных или бумажных документов.

Важно, чтобы поступающая к руководителям информация – будь-то в электронном формате или в виде бумажных документов – согласовалась с внешними финансовыми отчетами, за подготовку которых такие руководители будут нести ответственность. Это значит, что в тех случаях, когда это уместно, внутренняя управленческая отчетность должна консолидироваться в соответствии с принципами, изложенными в настоящем Руководстве, и использоваться при подготовке финансовой отчетности.

Приложение 1. Библиография

1. Government Finance Statistics Manual 2014, IMF.
2. International Public Sector Accounting Standards, IPSAS Board.
3. Coverage and Sectorisation of the Public Sector, IMF, Paul Cotterell (IMF expert), Ethan Wiseman, Tobias Wickens, December 2006, IMF

Приложение 2. Сокращения

ГФК	Государственная финансовая корпорация
ЕС	Европейский союз
ЕСС	Европейская система национальных и региональных счетов
КОГУ	Коммерческая организация с государственным участием
КНГФ	Классификация по назначениям (функциям) государственных финансов
МВФ	Международный валютный фонд
МСБУ	Международные стандарты бухгалтерского учета
МСФО ОС	Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора
МСФО	Международные стандарты финансовой отчетности
МФБ	Международная федерация бухгалтеров
НКО	Некоммерческая организация
ООН	Организация Объединенных Наций
Руководство по СГФ	Руководство по статистике государственных финансов
СГФ	Статистика государственных финансов
СНС	Система национальных счетов ООН
Совет по МСФО ОС	Совет по Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора
УГФ	Управление государственными финансами

Приложение 3. Структурированные организации

Выдержки из МСФО ОС 38

Структурированная организация -

- (a) в случае организаций, где решающими факторами принятия решения о том, кто осуществляет контроль над данной организацией, обычно являются административные положения или законодательство, это организация, построенная таким образом, что административные положения или законодательство не являются решающими факторами принятия решения о том, кто осуществляет контроль над ней: например, существуют договоренности обязательного характера, которые имеют большое значение для определения контроля над организацией и служат руководством соответствующих видов деятельности; или
- (b) в случае организаций, где решающими факторами принятия решения о том, кто осуществляет контроль над данной организацией, обычно является право голоса или аналогичные права, это организация, построенная таким образом, что право голоса или аналогичные права не являются решающими факторами принятия решения о том, кто осуществляет контроль над ней: например, право голоса относится только к административным задачам, а руководством для соответствующих видов деятельности служат договоренности обязательного характера.

Структурированная организация – это организация, построенная таким образом, что обычные способы осуществления контроля над организациями не являются решающими факторами принятия решения о том, кто осуществляет контроль над этой организацией. В случае таких организаций, как департаменты или министерства, где во многих случаях решающими факторами принятия решения о том, кто осуществляет контроль над данной организацией, являются административные положения или законодательство, структурированная организация – это организация, построенная таким образом, что административные положения или законодательство не являются решающими факторами принятия решения о том, кто осуществляет контроль над ней. В случае организаций, где решающими факторами принятия решения о том, кто осуществляет контроль над данной организацией, обычно является право голоса или аналогичные права (что может относиться к некоторым организациям, целью которых является прибыль), структурированная организация – это организация, построенная таким образом, что право голоса или аналогичные права не являются решающими факторами принятия решения о том, кто осуществляет контроль над ней. При том, что между организациями общественного сектора нередко бывают договоренности обязательного характера, обычно такие договоренности не являются решающим фактором принятия решения о том, кто осуществляет контроль над данной

организацией. Следовательно, использование договоренностей обязательного характера для определения соответствующих видов деятельности той или иной организации может быть признаком того, это структурированная организация. В зависимости от конкретных условий структурированной организацией может быть: (i) организация, большая часть деятельности которой определена заранее, виды деятельности которой ограничены по сфере применения, а руководством при осуществлении деятельности служат договоренности обязательного характера; или (ii) организация, в которой право голоса относится только к выполнению административных задач, а руководством при осуществлении деятельности служат договоренности обязательного характера.

AG21. У структурированной организации нередко бывают некоторые или все из нижеперечисленных характеристик или признаков:

- (a) Ограниченный характер деятельности.
- (b) Узкая и четко сформулированная цель – например, осуществление научных и опытно-конструкторских разработок, предоставление первоначального капитала или финансирования какой-либо организации или предоставление инвестиционных возможностей инвесторам за счет передачи инвесторам рисков и выгод, связанных с активами самой структурированной организации.
- (c) Недостаточный объем чистых активов/капитала для того, чтобы структурированная организация сама финансировала свою деятельность без дополнительной финансовой поддержки.
- (d) Финансирование в виде многочисленных инструментов, имеющих договорные связи с инвесторами, которые накапливают кредитные или иные риски (транши).

AG22. Примерами организаций, считающихся структурированными, являются, среди прочего, следующие организации:

- (a) Партнерства государства и частного сектора, не являющиеся совместными предприятиями, которые созданы и руководствуются договоренностями обязательного характера.
- (b) Специальные компании, предоставляющие услуги секьюритизации.
- (c) Обеспеченные активами финансовые проекты.
- (d) Некоторые инвестиционные фонды.

