

ПЕРЕХОД СЕКТОРА ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ НА МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ. ОСНОВНЫЕ ОПРЕДЕЛЕНИЯ И ПРОБЛЕМЫ

© Аргучинцев Д. А., 2017

Иркутский государственный университет, г. Иркутск

В данной статье рассмотрено понятие сектора государственного управления в соответствии с законодательством РФ, и какие организации могут входить в правовое поле данного сектора. Были даны пояснения, какие операции финансового характера учитываются в данном секторе. Был проведен анализ различий с понятием публичного сектора, используемого за рубежом. Идентифицированы основные проблемы, связанные с текущим отражением финансовой деятельности в бюджетном учете. Кроме того, в данной статье отражены основные преимущества перехода от российского бюджетного учета к учету в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Ключевые слова: МСФО, бюджетный учет, финансовая отчетность, международные стандарты, общественный сектор, сектор государственного управления

В данной статье будет разобрано само понятие общественного сектора на территории РФ и проведено сравнение с данным термином, употребляемым на Западе. Так же мы рассмотрим, как такие организации регулируются в финансово-правовом пространстве Российской Федерации, какие в связи с этим существуют проблемы и почему переход на международные стандарты финансовой отчетности является предпочтительным в текущей экономической ситуации.

Для начала разберем подробно само понятие сектора государственного управления, и что в него входит в соответствии с законодательством РФ. Сектор государственного управления это одно из базовых понятий, используемых для проведения и принятия форм бюджетного учета. На основе данного экономического определения устанавливается круг государственных организаций, чьи доходы и расходы подлежат отражению в государственном бюджете. В сектор государственного управления включаются те экономические структуры, которые могут от своего имени выполнять следующие функции: осуществление экономической деятельности с организациями, связанными с выполнением функций государственного управления; принятие обязательств и владение активами. Прежде всего, тут идет распределение на две группы, касающиеся разделения по типологии экономической деятельности: представление услуг нерыночного характера (в соответствии с проводимой государственной политикой) и перераспределение доходов и накопленных материальных ценностей с помощью экономических инструментов (налогообложение, социальные выплаты и т.д.). Важно отметить, что в сектор государственного управления не включаются те единицы, которые занимаются реализацией прямой коммерческой деятельности и/или являются государственными корпорациями. В целом же сектор государственного управления включает в себя

организационные структуры разных уровней власти, которые выполняют функцию государственного управления, как основную. В свою очередь данный сектор делится на три основных подсектора: центрального правительства (включает органы власти на федеральном уровне); региональных органов управления (включает органы управления субъектов РФ); а так же органов местного самоуправления.

Разберемся с этой классификацией поподробнее. Прежде всего, эти группы объединяет наличие у них всех властных полномочий. Прежде всего, это проявляется в том, что органы государственной власти на законодательном уровне могут выступать от имени субъектов РФ, муниципалитетов и других государственных образований. Важной функцией при работе таких органов в отличие от коммерческого сектора является право принуждения. Данное право проявляется за счет изъятия части доходов граждан (путем налогообложения), или взимаемыми за счет других сформированных законодательством платежей. Таким образом, происходит формирование финансовых ресурсов данного сектора.

Теперь разберемся, какие базовые финансовые операции осуществляются в данном секторе. Для начала рассмотрим, какие концептуальные решения по обеспечению своих функций выполняет данный сектор. Например, к государственным и муниципальным услугам, предназначенным для потребления, могут относиться: сам процесс государственного управления, обеспечение правопорядка, различное социальное обеспечение. Сами же товары и услуги, предоставляемые данным сектором, могут быть произведены у субъектов осуществляющих хозяйственную деятельность в данном секторе или приобретены у других пяти основных секторов экономики, участвующих в экономической и финансовой деятельности. При этом процесс может касаться, как обменных операций, так и операций за

символическую плату. Так же органы, входящие в сектор государственного управления могут субсидировать различные предприятия и организации (которые производят специально-ориентированные товары или услуги), или выдавать таким предприятиям налоговые льготы. Если существует необходимость производства товаров или услуг в рамках данного сектора, то данные органы могут создать определенные бюджетные субъекты, которые будут заниматься данным производством.

Подведем промежуточный итог в виде общего определения. В целом сектор государственного управления представляет совокупность органов власти публично-правовых образований, а так же созданных ими бюджетных учреждений. Данные субъекты получают финансовые и иные (в виде услуг и поддерживающих ресурсов) ресурсы от налогоплательщиков и других субъектов секторов финансовой деятельности. Так же, возможно пополнение ресурсов и от иностранных кредиторов. Данные субъекты несут обязательства за управление и рациональное использование полученных ресурсов. Прежде всего, перед теми, кто их выделяет и законодательными органами.

Теперь для детального разбора применения стандартов МСФО Общественного Сектора (далее ОС) в данном секторе рассмотрим общую концепцию использования и контроля операций и отчетности в секторе государственного управления. В целом финансовая система страны включает в себя финансы: некоммерческих организаций; организаций сектора государственного управления и нефинансовых корпораций. Но при этом сами границы различий размыты, и под общественным сектором, в который входят данные субъекты, прежде всего, понимают организации, связанные с сектором государственного управления. Поэтому основой для транзакций и управления является система государственных финансов. Прежде всего, это единый комплекс всех финансовых операций благодаря которым органы государственного управления совершают свои денежные расходы и накопления. Из этого формируют специальные денежные фонды, которые формируются за счет собственных и привлекаемых денежных средств. При этом собственные средства сектора генерируются за счет налогообложения и различных отчислений, начисленных в бюджеты и внебюджетные фонды населением и организациями, а также за счет доходов от собственности и некоторых других услуг [3]. Сразу стоит отметить, что данный сектор не подразумевает рыночных взаимоотношений. Поэтому для таких нужд создаются коммерческие организации с государственным участием. В контексте данной работы они не будут рассмотрены, поскольку стандарты МСФО ОС исключают их применение [6]. Фундаментальным замечанием для этого сектора является принцип существования государства и его атрибутов. Это

является обязательным процессом, так как все решения, принимаемые в секторе государственных финансов, носят обязательный характер исполнения для всех задействованных в процессе субъектов.

Система государственных финансов обеспечивают текущие внутренние потребности сектора государственного управления (такие, как, оплата фонда заработной платы) и исполнения им своих обязанностей, посредством перераспределения доходов, а так же путем предоставления нерыночных товаров и услуг для их использования населением [6]. Данная система обслуживает государство как систему органов власти, обеспечивающих жизнь общества в целом. Финансы являются не только средством расходования и формирования денежных ресурсов, но и инструментом, обеспечивающим формирование всех активов сектора государственного управления. В целом же потоки от финансов несут одну основную задачу: они должны увеличивать стоимость государственного имущества. Это в целом соотносится с целями коммерческих организаций. При этом государство осуществляет свои функции для обеспечения потребления общественных благ хозяйствующими субъектами. В свою очередь общественные финансы отражают взаимоотношения между государством и другими субъектами по поводу обязательных платежей в фонды и использование данных средств. Налогоплательщики же в свою очередь заинтересованы в продуктивном использовании финансовых ресурсов. Посредством финансов реализуются основные функции государства в социально-экономическом развитии [3].

Теперь подробнее рассмотрим участие субъектов сектора государственного управления в данных финансовых реалиях. Общественный сектор экономики включает контролируемые государством предприятия, которые располагают собственными денежными средствами и несут финансовую ответственность за окончательный результат. При этом данные средства не могут объединяться с государственными фондами. И в то же время они не участвуют в налогообложении и могут получать финансирование на общих началах [6].

Финансы субъектов являются средством формирования их денежных ресурсов для осуществления хозяйственной деятельности. Они представляют собой общий пул операций по использованию, получению и распределению денежных средств и других финансовых инструментов организациями для представления своих услуг и товаров. Финансовые операции осуществляются для денежных потоков, которые обеспечат потребности организаций в формировании и распределении финансовых ресурсов [4]. В то же время образующиеся или потраченные субъектами фонды денежных средств

составляют их текущие денежные ресурсы. Организации, осуществляя свою деятельность, взаимодействуют с другими хозяйственными: организациями реального сектора экономических производств, предприятиями финансового сектора экономики, банковскими организациями и органами государственной власти. Поскольку это взаимодействие связано с движением денежных потоков, финансы показывают взаимоотношения организаций с другими участниками экономической деятельности. Прежде всего, при реализации и создании продукции, образование и привлечение различных источников денежных ресурсов, их распространения и расходования. В итоге происходит перераспределение финансовых ресурсов, которое обеспечивает движение экономики. С помощью денежных ресурсов организации осуществляют покупки всех необходимых для функционирования элементов производства. После того, как мы рассмотрели финансовое влияние на сектор государственного управления, перейдем к рассмотрению операций, совершаемых в рамках финансовой деятельности.

Все операции сектора государственного управления в РФ имеют ярко выраженную классификацию, которая делится на три основных принципа: раздельный учет операций между подсекторами, влияние на чистую стоимость активов и влияние на сектора экономики. Классификация операций сектора государственного управления (далее КОСГУ) объединяет операции с точки зрения осуществляемого влияния на активы и пассивы самого сектора. В статистике государственных финансов активы делятся на: финансовые и нефинансовые, а пассивы определяются обязательствами данного сектора. Теперь рассмотрим отдельные группы операций.

Первая часть — это доходы и расходы, которые представляют собой операции, изменяющие конечную чистую стоимость активов сектора. Оставшиеся операции рассматриваются с точки зрения выбытий или поступлений активов; изменения обязательств данного сектора. Важно отметить некоторую уникальность на прикладных примерах.

Например, в соответствии с принципом воздействия на активы и пассивы КОСГУ не относят к доходам денежные ресурсы от продаж основных средств. Если различные элементы основных средств реализуются по балансовой стоимости, то данные операции не затрагивают величину чистой стоимости активов. Итоговым результатом является общие изменения процентного соотношения активов и пассивов за счет обмена активов. То же самое касается и процессов приобретения. КОСГУ обязана использоваться так, чтобы установить качественное соответствие остатков активов и пассивов на начало и конец отчетного периода, изменения этих остатков в течение отчетного периода, то есть проведенные за отчетный период операции [2].

Еще одной важной прикладной операцией являются различия в группировке статей в экономической классификации доходов, расходов и источников финансирования дефицитов бюджетов по сравнению с группировкой в КОСГУ. Это, прежде всего, связано с различием в аналитических целях, которые преследуются при группировании [2]. Таким образом, главной аналитической целью этих операций является обеспечение формирования показателя изменений динамики бюджета и отражение за счет каких источников финансирования органы государственной власти и местного самоуправления осуществляют данные изменения. Данный показатель обычно анализируется при кассовом исполнении бюджета, в то время когда основное внимание органов государственной власти и местного самоуправления сосредоточено на поступлении и выбытии денежных средств в результате операций. Кроме того, исходя из основных целей проводимой государственной политики и бюджетного законодательства, в изменения бюджета включатся некоторые операции, которые с точки зрения экономики не являются доходами или расходами в чистом виде. Например, это могут быть операции по предоставлению бюджетных кредитов.

Подведем итог по спектру операций в секторе государственного управления. Главной целью КОСГУ является обеспечение группировки операций, благодаря их экономическому составу и тому воздействию, которое они оказывают на изменение обязательств и чистой стоимости активов, финансовых и нефинансовых активов.

Как уже было сказано выше, при внедрении стандартов МСФО ОС мы столкнёмся с различиями в российском законодательстве. Начнем с того, что понимается в определении общественного сектора в России и на Западе. С юридической точки зрения в России организациями общественного сектора являются организации сектора государственного управления, а именно: государственные или муниципальные учреждения, государственные академии наук, государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов, органы управления территориальных государственных внебюджетных фондов. Исключением являются коммерческие организации с государственным участием (далее КОСГУ). Таким образом, для увеличения понимания термина в российской практике применяется термин: международные стандарты финансовой отчетности сектора государственного управления. В странах запада это понятие гораздо шире, так как в нее входят и некоммерческие общественные организации. В данной работе мы будем использовать оба понятия, так как в данном случае они равнозначны.

Следующий пункт — это трудности перевода значения терминов. Иногда значение терминов

МСФО ОС не находит прямого соответствия общепринятому смыслу. Примером такого рода является термин выручка. Его применение отличается как от западной практики учета, так и российской. В частности совет по МСФО ОС рассматривает выручку как понятие более широкое, чем получение денег от основных видов деятельности и включает в нее все валовые поступления за период. Определение выручки соответствует понятию дохода используемого в коммерческом секторе. Но в нашем случае совет по МСФО ОС дает оговорку, что следует использовать термин «выручка». В остальном, обычно перевод является прямым и не требует детальных пояснений и изменений в контексте терминов. Но существуют термины характерные исключительно для общественного сектора. Например, активы наследия (heritage assets). Это активы, обладающие культурной, экологической или исторической ценностью. В качестве примеров можно выделить: активы культурного наследия, исторические памятники и места археологических исследований, заповедники и природные охраняемые территории, а также произведения искусства. Активы наследия могут носить нематериальный характер. Примерами таких нематериальных активов могут служить фотографии важных исторических событий, права на использование изображений исторических личностей на коллекционных монетах и почтовых марках и т.д.

Стоит отметить, что реформа бюджетного и бухгалтерского учетов созрели давно. Одна из главных причин для их реформирования заключается в необходимости использования единых форм отчетности, которые могли бы стать распространенными, понятными для широкого круга, в том числе и внешних пользователей. В данном случае речь идет о публичной отчетности. Она необходима, прежде всего, внешним пользователям, которые не могут ознакомиться со специально-структурированной информацией [4]. Например, с теми данными, которые организации подают в вышестоящую инстанцию по ее указаниям, или с данными, представленными в итоговой бюджетной отчетности. К тем, кто использует такую финансовую отчетность, можно отнести представителей законодательной власти, налогоплательщиков, кредиторов, поставщиков и т.д. Необходимость обеспечения такой возможности прочтения отчетности широкому кругу пользователей связано с публичностью отображения государственных доходов и расходов. Государство, субъекты РФ и муниципальные образования осуществляют свои представительные функции, оказывают государственные и муниципальные услуги и в этой связи выступают как участники экономической деятельности [4]. Таким образом, весьма логичной представляется объединение и классификация отчетности всех субъектов страны участвующих в экономической

деятельности, а так же международная экономико-финансовая интеграция.

Принципиальным вопросом отражения финансовой отчетности в секторе государственного управления является представление бюджета. В большинстве стран бюджет считается главным средством, с помощью которого законодательные органы могут контролировать расходы общественных финансов, и реализовывать принцип подотчетности субъектов общественного сектора и их руководителей [1]. Таким образом, бюджет раскрывает пользователям информацию для сравнения реальных расходов с запланированными расходами. А так же оценку получившихся в результате изменений за отчетный период. Данная информация позволяет определить, насколько эффективно организации сектора государственного управления выполняют поставленные им финансовые задачи. Исходя из этого, сравнение реальных и запланированных показателей предоставляет информацию о финансовых результатах и позволяет организациям нести ответственность перед государственными органами. Отражение по конкретным финансовым методам так же является большой темой для российской системы бюджетного учета. Финансовые отчеты, подготовленные по методу начисления, относятся к МСФО только в том случае, если соблюдены все требования каждого из стандартов. Субъекты данного сектора в РФ также обязаны создавать финансовую отчетность по методу начисления. Но в отличие от международных стандартов в комплект отчетности в не входят такие пункты, как: отчет об изменениях чистых активов и отчет о движении денежных средств. Отчетность субъектов в РФ не подразделяется на публичную (для большого круга внешних пользователей), и отчетность специального назначения (предоставляемую лишь тем пользователям, которые имеют возможность требовать представления отчетности в соответствии со своими потребностями в информации). Таким образом, с одной стороны, отчетность субъектов сектора государственного управления является всеобъемлющей по своему составу и содержанию, но с другой стороны, отражение такого объема данных широкому кругу пользователей является излишним, что снижает полезность предоставляемой информации.

В РФ для бухгалтерского учета и отчетности субъектов сектора государственного управления установлены другие правила, чем для организаций коммерческого сектора. При этом процесс регулирования бухгалтерского учета и отчетности для данных групп организаций осуществляется Министерством Финансов. Например, стандарты для отчетности, выпущенной по методу начисления, разрабатываются путем соотнесения с международными стандартами финансовой отчетности, выпускаемыми Советом по МСФО [5]. При этом Совет по МСФО ОС пытается сохранить

элементы бухгалтерских наработок и оригинальный текст с дополнениями к элементам общественного сектора. Как видим, проблемы сектора государственного управления исходят не из операций и установленных концепций, они просто базово не соответствуют текущим экономическим реалиям и должны претерпеть изменения. ■

1. Проект для России: Сборник статей участников VII Международного научного студенческого конгресса «Проект для России», 6–16 апреля 2016 года. / Под ред. О. В. Карамовой и А. П. Бувич // ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» — М.: Финуниверситет, 2016. - 1776 с.

2. Прокофьев С. Е. Бюджетная классификация российской федерации. Учебное пособие для практиков и студентов / С. Е. Прокофьев, В. А. Зеленский. – М.: Изд-во Финансового ун-та, 2007. – 105 с.

3. Савченко П. В. Экономика общественного сектора / П. В. Савченко, Е. Н. Жильцов, И. А. Погосов. – М.: ИНФРА-М, 2010. – 763 с.

4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (последняя редакция) [Электронный ресурс] // URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/. – Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» в локальной сети Науч. б-ки Иркут.гос. ун-та.

5. Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора. [Электронный ресурс] // EY Client portal – URL: <http://www.ey.com/ru/ru/industries/government---public-sector/ipsas-time-to-update-your-accounting-system> (Дата обращения: 08.09.2017)

6. Разработка национальных стандартов для бюджетных организаций на основе МСФО для общественного сектора. [Электронный ресурс] // PwC Россия – URL: <http://www.pwc.ru/ru/accountingadvisory/ipsas.html> (Дата обращения: 08.09.2017)

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора. [Электронный ресурс] // EY Client portal – URL: <http://www.ey.com/ru/ru/industries/government---public-sector/ipsas-time-to-update-your-accounting-system> (Дата обращения: 08.09.2017)

Проект для России: Сборник статей участников VII Международного научного студенческого

конгресса «Проект для России», 6–16 апреля 2016 года. / Под ред. О. В. Карамовой и А. П. Бувич // ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» — М.: Финуниверситет, 2016. - 1776 с.

Прокофьев С. Е. Бюджетная классификация российской федерации. Учебное пособие для практиков и студентов / С. Е. Прокофьев, В. А. Зеленский. – М.: Изд-во Финансового ун-та, 2007. – 105 с.

Разработка национальных стандартов для бюджетных организаций на основе МСФО для общественного сектора. [Электронный ресурс] // PwC Россия – URL: <http://www.pwc.ru/ru/accountingadvisory/ipsas.html> (Дата обращения: 08.09.2017) Савченко П. В. Экономика общественного сектора / П. В. Савченко, Е. Н. Жильцов, И. А. Погосов. – М.: ИНФРА-М, 2010. – 763 с.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (последняя редакция) [Электронный ресурс] // URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/. – Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» в локальной сети Науч. б-ки Иркут.гос. ун-та.

Transition of the general government sector to the international standards of financial reporting.basic definitions and problems

© Arguchintsev D., 2017

In this article, the concept of the general government sector was considered in accordance with the legislation of the Russian Federation. Which organizations can be included in the legal field of this sector. Explanations were given of which financial transactions are accounted for in this sector. The analysis of differences with the notion of the public sector used abroad was carried out. In addition, the article identifies the main problems associated with the current reflection of financial activities in budget accounting. In addition, this article reflects the main advantages of the transition from Russian budgetary accounting to accounting in accordance with international financial reporting standards.

Keywords: IFRS, budget accounting, financial reporting, international standards, public sector, general government sector