ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ ФИНАНСЫ и КРЕДИТ®

ВЫХОДИТ 2 РАЗА В МЕСЯЦ

Международный бухгалтерский учет



НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

2016 выпуск 10
МАЙ

International® Accounting

A peer reviewed analytical and practical journal
2016, May
Issue 10

ISSN 2311-9381 (Online), ISSN 2073-5081 (Print)

10 (400)
МАЙ 2016

Международный бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году
Выходит 2 раза в месяц
Статьи рецензируются

Рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций
Реферируется в ВИНИТИ РАН
Включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)
Свидетельство о регистрации ПИ № ФС77-65307 от 12 апреля 2016 г. выдано Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций
Предыдущее Свидетельство о регистрации № 017854 от 08 июля 1998 г. выдано Государственным комитетом Российской Федерации по печати

Цель журнала – предоставить возможность научному сообществу и практикам публиковать результаты своих исследований, привлечь внимание к перспективным и актуальным направлениям экономической науки, усилить обмен мнениями между научным сообществом России и зарубежных стран

Главная задача журнала – публикация материалов, отражающих актуальные проблемы современного учета, теоретические подходы к формированию системы управленческого учета, аудиторской деятельности, трансформации национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран

Учредитель

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
Юр. адрес: 111141, г. Москва, Зелёный проспект, д. 8, кв. 1
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10

Издатель

ООО «Информсервис»
Юр. адрес: 115093, г. Москва, Щипковский 1-й пер., д.11/13, корп. 2
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20

Редакция журнала

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10
Тел.: +7 (495) 989-9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: http://fin-izdat.ru

Генеральный директор **В.А. Горохова**
Управляющий директор **А.К. Смирнов**
Директор по стратегии **А.А. Клюкин**

Главный редактор **Л.А. Чалдаева**, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация

Зам. главного редактора
С.Н. Голда, Москва, Российская Федерация
С.В. Козменкова, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация
О.В. Яковлева, Москва, Российская Федерация

Редакционный совет

Р.А. Алборов, доктор экономических наук, профессор, Ижевск, Российская Федерация
А.Н. Бобрышев, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь, Российская Федерация
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация
Н.И. Даниленко, кандидат экономических наук, доцент, Магнитогорск, Российская Федерация
Т.Ю. Дружиловская, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация
Г.С. Клычова, доктор экономических наук, профессор, Казань, Российская Федерация
Е.И. Костюкова, доктор экономических наук, профессор, Ставрополь, Российская Федерация
С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор, Оренбург, Российская Федерация
В.С. Плотников, доктор экономических наук, профессор, Севастополь, Российская Федерация
Т.Ю. Серебрякова, доктор экономических наук, профессор, Чебоксары, Российская Федерация
М.А. Штефан, кандидат экономических наук, доцент, Нижний Новгород, Российская Федерация

Ответственный секретарь **И.Л. Селина**
Перевод и редактирование **О.В. Яковлева, И.М. Комарова**
Верстка и дизайн **С.В. Голосовский**
Контент-менеджеры **В.И. Романова, Е.И. Попова**
Менеджмент качества **Е.И. Попова, А.В. Бажанов**
Корректоры **О.А. Ковалева, В.А. Нерушев**
Подписка и реализация **Т.Н. Дорохина**

Подписано в печать 20.05.2016
Выход в свет 25.05.2016
Формат 60x90 1/8. Объем 7,5 п.л. Тираж 1 170 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»
Юр. адрес: 141290, Российская Федерация,
Московская обл., г. Красноармейск, ул. Свердлова, д. 1
Тел.: +7 (496) 588-0866

Подписка

Агентство «Урал-Пресс»
Агентство «Роспечать» – индекс 48997
Объединенный каталог «Пресса России» – индекс 83847
Свободная цена

Журнал доступен в EBSCOhost™ databases
Электронная версия журнала: http://elibrary.ru, http://dilib.ru, http://biblioclub.ru

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции

Редакция приносит извинения за случайные грамматические ошибки

© ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

СОДЕРЖАНИЕ

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Пешина Э.В., *Репин А.А.* Стандарты IPSAS: актуальные вопросы международной гармонизации 2

УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ

Пивкин С.А. Себестоимость инновационного продукта: калькулирование и прогноз 21

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Итыгилова Е.Ю. Институциональные аспекты аудита бухгалтерской финансовой отчетности 35

ISSN 2311-9381 (Online), ISSN 2073-5081 (Print)

International® Accounting

ISSUE 10
MAY 2016

A peer reviewed analytical and practical journal

Since 1998
2 issues per month

The journal is recommended by VAK (the Higher Attestation Commission) of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to publish scientific works encompassing the basic matter of theses for advanced academic degrees
Indexing in Referativny Zhurnal VINITI RAS
Included in the Russian Science Citation Index (RSCI)
Registration Certificate ПИ № ФС77-65307
of April 12, 2016 by the Federal Service for Supervision of Communications, Information Technology, and Mass Media
Previous Registration Certificate № 017854
of July 08, 1998 by the State Committee of the Russian Federation on Press

The objective of the journal is to provide an opportunity to the scientific and business community to publish original research findings, draw attention to promising and important fields of economic science, strengthen the comprehensive and useful exchange of views between the scientific and business communities in Russia and abroad

The journal's main task is to publish materials that reflect the topical issues of modern accounting, theoretical approaches to formation of the system of management accounting, auditing, the transformation of national reporting in accordance with international standards and those ones of other countries

Founder

Publishing house FINANCE and CREDIT
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Publisher

Informservice, Ltd.
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Editorial

Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: http://www.fin-izdat.ru

Director General **Vera A. Gorokhova**
Managing Director **Aleksey K. Smirnov**
Chief Strategy Officer **Anton A. Klyukin**

Editor-in-Chief **Larisa A. Chaldaeva**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

Deputy Editors
Sergei N. Golda, Moscow, Russian Federation
Svetlana V. Kozmenkova, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Olga V. Yakovleva, Moscow, Russian Federation

Editorial Council

Rolik A. Alborov, Izhevsk State Agricultural Academy, Izhevsk, Udmurt Republic, Russian Federation
Aleksei N. Bobryshev, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
Viktor G. Get'man, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Nikolai I. Danilenko, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Magnitogorsk, Russian Federation
Tat'yana Yu. Druzhilovskaya, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Guzaliya S. Klychova, Kazan State Agricultural University, Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation
Elena I. Kostyukova, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
Svetlana V. Pankova, Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation
Viktor S. Plotnikov, Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation
Tat'yana Yu. Serebryakova, Cheboksary Institute of Cooperation, Cheboksary Branch of Russian University of Cooperation, Chuvash Republic, Russian Federation
Mariya A. Shtefan, National Research University Higher School of Economics – Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation

Executive Editor **Inna L. Selina**
Translation and Editing **Olga V. Yakovleva, Irina M. Komarova**
Design **Sergey V. Golosovskiy**
Content Managers **Valentina I. Romanova, Elena I. Popova**
Quality Management **Elena I. Popova, Andrey V. Bazhanov**
Proofreaders **Oksana A. Kovaleva, Viktor A. Nerushev**
Sales and Subscription **Tatiana N. Dorokhina**

Printed by KTK, Ltd., 141290, Sverdlov st., 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation
Telephone: +7 496 588 0866
Published May 25, 2016. Circulation 1 170

Subscription

Ural-Press Agency
Rospechat Agency
Press of Russia Union Catalogue

Online version

EBSCOhost™ databases
Scientific electronic library: http://elibrary.ru
University Library Online: http://biblioclub.ru

Not responsible for the authors' personal views in the published articles

This publication may not be reproduced in any form without permission

All accidental grammar and/or spelling errors are our own

© Publishing house FINANCE and CREDIT

CONTENTS

INTERNATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING

Peshina E.V., *Repin A.A.* IPSAS: topical issues of international harmonization 2

COST ACCOUNTING AND CALCULATION OF VALUE

Pivkin S.A. Innovative product's prime cost: calculation and forecast 21

AUDIT ACTIVITY

Itygilova E.Yu. Institutional aspects of audits of financial statements 35

ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

Международные стандарты учета и отчетности

СТАНДАРТЫ IPSAS: АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ МЕЖДУНАРОДНОЙ ГАРМОНИЗАЦИИ

Эвелина Вячеславовна ПЕШИНА[a,•], Артур Александрович РЕПИН[b]

[a] доктор экономических наук, профессор кафедры государственных и муниципальных финансов, Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург, Российская Федерация
peshina@yandex.ru

[b] заместитель директора департамента финансов Ямало-Ненецкого автономного округа, Салехард, Российская Федерация
repin777artur@gmail.com

• Ответственный автор

История статьи:
Принята 06.04.2016
Одобрена 20.04.2016

УДК 351.72
JEL: M40, M48, H83

Аннотация

Предмет. В статье исследуются вопросы горизонтальной гармонизации международных стандартов финансовой отчетности государственного/общественного сектора (International Public Sector Accounting Standards, IPSAS) с Руководством по статистике государственных финансов 2014 г. (РСГФ-2014) и международными стандартами финансовой отчетности (International Accounting Standards, IAS; International Financial Reporting Standards, IFRS) по состоянию на 01.01.2016 г.

Цели. Рассмотрение актуальных вопросов гармонизации IPSAS в сравнительной характеристике с системой национальных счетов (СНС), РСГФ-2014 и IAS/IFRS. Гармонизация подчеркивает модернизационный характер статистики.

Методология. Основу методологии составил сравнительный анализ, позволивший с определенными упрощениями раскрыть основные характеристики указанных документов, проследить между ними причинно-следственные связи, оценить потенциал и возможности гармонизации.

Результаты. Представлены результаты общей сравнительной характеристики СНС, РСГФ, IAS/IFRS и IPSAS по следующим параметрам: издающий орган, эволюция изданий, общая формализованная характеристика, объект наблюдения и официальная гармонизация. Сравнение IPSAS и РСГФ осуществлено на основе восьми основных параметров: целевая установка, терминология, охват/отчетная единица, метод отражения в учете, метод стоимостной оценки, временные ряды данных, отчетность и консолидация информации. Различия между IPSAS и IAS/IFRS рассмотрены в виде трех основных блоков: системного (сфера применения, метод учета финансовой отчетности, основные показатели деятельности предприятия для финансовой отчетности, комплект отчетности, уникальность); общего, обусловленного отличием частного сектора от государственного; и частного, объясняемого конвергенцией стандартов с целью сопоставимости финансовой отчетности государственного и частного секторов экономики.

Выводы. Данная статья должна восполнить недостаток переводных работ из мировой научной мысли по истории IPSAS, по хронологии разработки и принятию основных документов системы макроэкономической статистики и стандартов финансовой отчетности. Представленная сравнительная систематизация основных характеристик международных стандартов финансовой отчетности предполагает повышение качества статистического образования (статистическая грамотность, статистические знания, статистическое мышление).

Ключевые слова: IPSAS, международная гармонизация, статистика государственных финансов, финансовая отчетность

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Введение

Глобальный характер современных социально-экономических процессов, интернационализация производства продукции (товаров/услуг), требуют сопоставимости и согласованности статистической информации, представляемой

разными странами и разными международными организациями. Одним из важных аспектов решения проблем сопоставимости информации на международном уровне является «гармонизация национальных статистических систем с международными стандартами, в частности, гармонизация национальных классификаций как по вертикали («мировой, европейский, национальный уровни»), так и по горизонтали (с другими системами), что обеспечивает взаимную согласованность различных по функциональному назначению информационных потоков»[1].

Ряд документов, опубликованных на сайте Минфина РФ, стандарты IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) относятся к государственному сектору (например, приказ Минфина «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухучета для организаций государственного сектора» от 10.04.2015 г. № 64н) или к общественному сектору (Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора, 2012 г.)[2], поэтому в настоящей работе для корректности используется понятие IPSAS как международные стандарты финансовой отчетности государственного/общественного сектора.

Современных российских публикаций, раскрывающих гармонизацию IPSAS с Руководством по статистике государственных финансов (РСГФ) (Government Finance Statistics Manual, GFSM) и международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) IAS/IFRS[3], крайне мало. Научные статьи, в основном, отражают общие вопросы гармонизации национальных стандартов (ПрайсвотерхаусКуперс[4], Б. Брод [1], Т.Б. Крылова[5]); сравнение российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) с МСФО (И.С. Бехтерева, О.Е. Сытник [2], Д.Р. Лапин [3], О.Б. Фомина [4]); изучают особенности применения в России (Е.К. Климова [5], Н.И. Лейман [6], О.С. Горлова [7]).

Первой официальной инициативой по гармонизации бухгалтерской и статистической моделей отчетности на международном уровне стала Целевая группа по гармонизации счетов общественного сектора (далее по тексту – Целевая группа) (The Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting, TFHPSA), созванная в 2003 г. Комитетом общественного сектора Международной федерации бухгалтеров (Public Sector Committee (PSC) of IFAC). В 2004 г. Комитет общественного сектора был переименован в Совет по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB).

В состав Целевой группы вошли представители Международного валютного фонда (МВФ), Евростата, Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и других национальных организаций. В настоящее время данная Целевая группа входит в состав МВФ и состоит из двух групп: рабочая группа I, которая фокусируется на согласовании вопросов бухгалтерской и статистической отчетности, и рабочая группа II, занимающаяся вопросами согласования РСГФ и системы национальных счетов.

[1] *Ерина А.М.* Гармонизация классификации внешнеэкономических услуг с международными статистическими стандартами // Статистика как средство международных коммуникаций: Материалы международной научно-практической конференции (Санкт-Петербург, 28–30 января 2014 г.). СПб.: Нестор-История, 2014. 396 с. С. 63. URL: http://socinst.ru/sites/default/files/books/SkSMK.pdf

[2] Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора: Издание 2010 года. Официальный перевод. В 2-х т. М., 2012. 1148 с. URL: http://www.minfin.ru/ru/perfomance/budget/bu_gs/sfo/

[3] Международные стандарты финансовой отчетности: с 1997 г. по 2001г. – IAS (International Accounting Standards); с 2001г. по настоящее время – IFRS (International Financial Reporting Standards). В настоящее время действуют и IAS и IFRS , поэтому в зарубежной практике применима аббревиатура: IAS/IFRS.

[4] Введение в международные стандарты финансовой отчетности. ПрайсвотерхаусКуперс, 1999. 248 с. URL: http://devbiz.narod.ru/home/kozloff/Finance/Introduction_to_IAS_Russian.pdf

[5] *Крылова Т.Б.* Первые итоги внедрения МСФО за рубежом. Электронный ресурс. 24 с. URL: http://www.nsfo.ru/docs/first%20results.pdf

Целевой группой издан подробный отчет за 2005 г.[6], по результатам которого IPSASB издал консультативные документы 2012 г.[7], 2014 г.[8], составившие в основу приложения 6 «GFSM and IPSAS» РСГФ-2014.

В рамках настоящей статьи представлены результаты исследования вопросов гармонизации IPSAS с:

- Руководством по статистике государственных финансов (Government Finance Statistics Manual, GFSM) в последней редакции (РСГФ-2014);
- стандартами IAS/IFRS по состоянию на январь 2016 г.

Общая сравнительная характеристика СНС, РСГФ, стандартов IAS/IFRS и IPSAS

Согласно представленным данным таблицы 1 и проведенному анализу, были сформулированы следующие выводы.

Первое. Документы относятся к различным отделам статистики.

СНС и РСГФ относится к системе макроэкономической статистики, предназначенные для описания и анализа важных результатов и аспектов развития экономики.

IAS/IFRS и IPSAS относятся к стандартам финансовой отчетности, т.е. набору документов (стандартов и интерпретаций), регламентирующих правила составления финансовой отчетности, необходимой внешним пользователям для принятия ими экономических решений в отношении предприятия.

Второе. Документы находятся под контролем различных международных организаций.

СНС была инициирована Организацией Объединенных Наций (ООН) в 1947 г., а последнее издание, СНС-2008 (4-е изд.) подготовлено «под эгидой рабочей группы, состоящей из организаций: Евростат, МВФ, ОЭСР, Статистического отдела ООН и Всемирного банка»[9].

РСГФ было инициировано МВФ в 1974 г. и, несмотря на привлечение достаточно широкого круга специалистов и различных организаций при его переиздании, последнее (3-е) издание РСГФ-2014 публикуется под знаком МВФ.

IAS были инициированы в 1973 г. представителями профессиональных бухгалтерских организаций 10 стран, которые подписали соглашение об учреждении Комитета по Международным стандартам бухгалтерского учета, КМСБУ (International Accounting Standards Committee, IASC) с целью разработки, принятия и применения международных стандартов отчетности (International Accounting Standards, IAS) во всем мире. Данный Комитет действовал в течение 27 лет, до 2001 г., когда был реорганизован в Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board, IASB). Первые IAS 1 и IAS 2 были опубликованы в 1975 г.

В 2001 г. Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB) наследовал IASC и стал основателем

[6] Matrix: IPSAS, GFSM2001 and ESA95 comparison. Working Group 1 TFHPSA. September, 2004. 95 p. URL: https://www.imf.org/external/np/sta/tfhpsa/2004/6925.pdf

[7] IPSASs and Government Finance Statistics Reporting Guidelines. Consultation Paper. October 2012. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). 71 p. URL: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASs%20and%20GFS%20Guidelines%20FINAL%20October%2016%202012.pdf

[8] Process for Considering GFS Reporting Guidelines during Development of IPSASs. International Public Sector Accounting Standards Board. February 2014. 10 p. URL: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-GFS-Policy-Paper.pdf

[9] Система национальных счетов 2008. Европейская комиссия. Международный валютный фонд. Организация экономического сотрудничества и развития. Организация Объединенных Наций. Всемирный банк. Нью-Йорк, 2012. Переведена на русский язык специалистами Межгосударственного статистического комитета Содружества Независимых Государств и Института финансово-экономического мониторинга. 827 с. С. Liii. URL: http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/SNA2008Russian.pdf

международных стандартов финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards, IFRS) через созданный Фонд МСФО (IFRS Foundation). Фонд МСФО создан как независимая некоммерческая организация частного сектора, работающая в общественных интересах. В настоящее время действует 26 стандартов IAS и 15 – IFRS.

Фонд МСФО (IFRS Foundation) и Международная федерация бухгалтеров (IFAC) это два самостоятельных и независимых института.

IPSAS берут начало с 1986 г., когда Международная федерация бухгалтеров учредила на постоянной основе Комитет общественного сектора. В 1997 г. Комитет общественного сектора публикует для обсуждения 20 стандартов IPSAS[10]. К настоящему времени выпущено 38 стандартов IPSAS.

Третье. По документам прослеживается причинно-следственная связь возникновения, развития и гармонизации. Так, базовым для всех является СНС. Первая версия СНС появилась в 1953 г. После двух пересмотров (1960, 1964 гг.) вторая версия вышла в 1968 г., третья – в 1993 г., и в настоящее время мир работает по СНС-2008 г. Официальная гармонизация СНС предусмотрена с Руководством по платежному балансу (РПБ), РСГФ, Руководством по денежно-кредитной и финансовой статистике (РДКиФС).

РСГФ в первой версии от 1986 г. появилось после утверждения СНС-1968 и уже впоследствии было четко привязано к соответствующим изменениям в СНС: РСГФ-2001 базировалось на СНС-1993, а после выхода СНС-2008 появилось РСГФ-2014. РСГФ официально гармонизировано с СНС, РПБ, Статистикой долга государственного сектора (СДГС) и Статистикой внешнего долга (СВД).

В хронологии возникновения и развития IPSAS является одним из самых поздних документов. Первоначально IAS/IFRS предназначались для предприятий всех форм собственности, но впоследствии было определено, что они неудобны для государственного сектора. IPSAS связаны с СНС, РСГФ и IAS/IFRS.

Четвертое. Документы предусматривают различные объекты статистического наблюдения, предоставления информации и целевую направленность международных сравнений.

СНС характеризует общую систему показателей развития экономики, которую должны предоставлять все страны. СНС используется «для представления в международные организации данных национальных счетов, которые соответствуют стандартным, принятым на международном уровне концепциям, определениям и классификациям»[11].

РСГФ нацелено на финансовые аспекты экономики сектора государственного управления и при международных сравнениях отражает государственные операции в различных странах.

Целевое назначение IPSAS и IAS/IFRS – сближение международных и национальных стандартов. IPSAS является информационной базой по финансовым показателям для системы управленческих решений.

Сравнение СНС-2008 и РСГФ-2014 достаточно подробно представлено в документе Межгосударственного статистического комитета Содружества независимых государств[12], поэтому рассмотрим отличия IPSAS и РСГФ.

[10] Public Sector Committee (PSC) Background on PSC Standards Program. IFAC. August 8, 2003. 14 p. P. 6. URL: https://www.imf.org/external/np/sta/ueps/2003/080803.pdf

[11] Система национальных счетов 2008. Европейская комиссия. Международный валютный фонд. Организация экономического сотрудничества и развития. Организация Объединенных Наций. Всемирный банк. Нью-Йорк, 2012. Переведена на русский язык специалистами Межгосударственного статистического комитета Содружества Независимых Государств и Института финансово-экономического мониторинга. 827 с. С. 6. URL: http://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/SNA2008Russian.pdf

Сравнение IPSAS и РСГФ

РСГФ-2014 и IPSAS различаются по восьми основным параметрам.

1. *Целевая установка.*

РСГФ-2014 имеет достаточно широкий спектр целевого назначения, который в таблице 2 отражен обобщенно, а именно: «обеспечивать статистические данные, которые позволяют:

- директивным органам и аналитикам последовательно и систематически изучать динамику финансовых операций, финансовой позиции и состояния ликвидности сектора государственного управления или государственного сектора (п. 1.10 РСГФ-2014);
- составлять сводные данные об общих результатах деятельности и финансовой позиции сектора государственного управления или государственного сектора (п. 1.11 РСГФ-2014);
- изучать конкретные области деятельности органов государственного управления (п. 1.12 РСГФ-2014);
- оценивать динамику показателей сектора государственного управления или государственного сектора относительно остальной экономики. Аналогичным образом использовать статистику государственных финансов для сравнительного анализа государственных операций в различных странах (п. 1.13 РСГФ-2014).

IPSAS предназначены для организаций государственного сектора, за исключением коммерческих организаций с государственным участием (КОГУ), в целях «обеспечения сопоставимости как с финансовой отчетностью организации за предыдущие периоды, так и с финансовой отчетностью других организаций» (IPSAS 1).

Как отмечается в п. 4.1 РСГФ-2014 «Несмотря на очевидную тесную связь между данными бухгалтерского учета и экономической статистикой, они служат неодинаковым целям и могут различаться с точки зрения подхода к учету конкретных статей».

2. *Терминология.* Для РСГФ-2014 терминология документа в большей степени соответствует статистике и макроэкономическому анализу, а для IPSAS характерна стилистика бухгалтерского учета и отчетности. Так, например, термин «потребление основного капитала»[13] (consumption of fixed capital), используемый в РСГФ-2014, соответствует термину «амортизация» (depreciation), который используется в IPSAS 17 и IPSAS 31.

3. *Охват/отчетная единица.* Экономика страны, согласно СНС и РСГФ-2014, в целом может быть разделена на пять взаимоисключающих секторов (п. 2.49 РСГФ-2014), причем каждый сектор состоит из ряда институциональных единиц (пп. 2.22, 2.26 РСГФ-2014). IPSAS оперируют понятиями «организация» и «группа организаций». К организациям относятся национальные правительства, региональные правительства, местные органы власти и их подразделения (департаменты, службы, комитеты, комиссии). Группа организаций – это группа, состоящая из контролирующей организации и одной или более контролируемых организаций.

4. *Метод отражения в учете.* РСГФ-2014 настоятельно рекомендует использовать метод начислений/начисления (Accrual Basis), в соответствии с которым потоки отражаются на момент создания, преобразования, обмена, передачи или исчезновения экономической стоимости. Учет по методу начисления обеспечивает наиболее полную информацию, поскольку при этом отражаются все потоки ресурсов, включая внутренние операции,

[12] Рекомендации по увязке показателей статистики государственных финансов и системы национальных счетов методом «переходных ключей». Межгосударственный статистический комитет Содружества Независимых государства (Статкомитет СНГ). М., 2015. 85 с. URL: http://www.cisstat.com/sna/CIS_SNA_13.pdf

[13] СНС-2008 использует термин «потребление основного капитала» в отличие от термина «амортизация», обычно применяемого в счетах бухгалтерского учета (п. 1.67 СНС-2008).

операции в натуральной форме и другие экономические потоки.

IPSAS допускает два метода учета: метод начислений и кассовый метод (Cash Basis).

5. *Метод стоимостной оценки.* В рамках РСГФ-2014 «экономические потоки, а также активы, обязательства и чистая стоимость активов оцениваются по текущим рыночным ценам» (п. 1.29 РСГФ-2014). Согласно IPSAS 1, п.133, «пользователи были проинформированы о методе или методах оценки, использованных в финансовой отчетности (например, первоначальная стоимость, текущая стоимость, чистая цена продажи, справедливая стоимость, возмещаемая стоимость или возмещаемая стоимость использования).

6. *Временные ряды данных.* Периодичность данных РСГФ-2014 может быть месячной, квартальной, годовой, в то время как IPSAS требует только ежегодной отчетности. Данные по РСГФ-2014 могут быть представлены за несколько десятилетий в целях анализа динамики показателей, а стандарт IPSAS 1 «Предоставление финансовой отчетности» требует сравнительной информации только за один предшествующий период.

7. *Отчетность*. РСГФ-2014 определяет набор из четырех финансовых отчетов:

а) отчет об операциях органов государственного управления;

б) отчет о других экономических потоках;

в) баланс активов и пассивов;

г) отчет об источниках и использовании денежных средств (п. 4.8 РСГФ-2014). IPSAS 1 устанавливает минимальные требования к содержанию финансовой отчетности, а IPSAS 18 – требования к раскрытию минимальной информации.

Таким образом, отчетность для РСГФ-2014 является укрупненной, а для IPSAS – детализированной.

8. *Консолидация информации.* РСГФ-2014 требует составления консолидированной статистики сектора государственного управления и государственного сектора (в том числе статистики долга). Технически процесс консолидации проводится путем горизонтального агрегирования статистики и только после процесса консолидации составляется консолидированная статистика, которая является важным и последним этапом составления статистики государственных финансов. В РСГФ-2014, например, долговые инструменты отдельной институциональной единицы суммируются (вертикально) с получением агрегата «валовой долг» этой институциональной единицы, что подразумевает и вертикальное агрегирование.

IPSAS предусматривают и консолидированную и отдельную финансовая отчетность (IPSAS 6).

В РСГФ-2014 базовым правилом учета является то, что операции происходят одновременно для обеих сторон и подлежат одинаковой стоимостной оценке обеими сторонами операции, что является следствием симметрии процесса консолидации. Различия в сроках отражения в учете и в стоимостной оценке, а также расхождения бухгалтерского характера могут вызывать асимметрию между консолидируемыми суммами, что характерно для IPSAS.

IPSAS требуют консолидацию в государственном секторе, за исключением КОГУ; консолидация происходит по отдельным институциональным единицам. Согласно РСГФ, учет ведется по сектору государственного управления, и консолидация происходит по группе институциональных единиц или по подсекторам (рис. 1).

Согласно определению, приведенному в статистических основах финансовой отчетности IPSAS, «государственный сектор состоит из сектора государственного управления (СГУ), сектора государственных финансовых корпораций (ГФК) и сектора государственных нефинансовых корпораций (ГНФК). Для целей статистического анализа