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 12
июнь

International® Accounting

A peer reviewed analytical and practical journal
2016, June
Issue 12

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

12 (402)
ИЮНЬ 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 07.06.2016
Выход в свет 28.06.2016
Формат 60x90 1/8. Объем 8,0 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

ЭКОНОМИКО-СТАТИСТИЧЕСКИЕ ИССЛЕДОВАНИЯ

Пешина Э.В., Репин А.А. Траектория развития IPSAS и перспективы применения в России 2

АДАПТАЦИЯ СИСТЕМ УЧЕТА

Мохаммад Б.А., Зылёва Н.В. Реформирование учета амортизационных отчислений по нефтяным скважинам в Ираке 16

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

Лымарь М.П. Сопоставление бухгалтерских балансов России и Китая 29

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Юдинцева Л.А. Аудиторские доказательства как объективная основа мнения аудитора 41

СОЦИАЛЬНЫЙ И ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ УЧЕТ

Гоголева Т.Н., Бахтурина Ю.И. Экологический учет в системе видов учета 52

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

International® Accounting

ISSUE 12
JUNE 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 June 28, 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

ECONOMIC AND STATISTICAL RESEARCH

Peshina E.V., Repin A.A. A trajectory of IPSAS development and the prospects of application in Russia 2

ACCOUNTING SYSTEMS ADAPTING

Mohammad B.A., Zyleva N.V. Reforming the accounting for oil wells depreciation in Iraq 16

FOREIGN EXPERIENCE

Lymar' M.P. Comparison of Russian and Chinese balance sheets 29

AUDIT ACTIVITY

Yudintseva L.A. Audit evidence as the objective basis for the auditor's opinion 41

SOCIAL AND ENVIRONMENTAL ACCOUNTING

Gogoleva T.N., Bakhturina Yu.I. Environmental accounting within the system of accounting types 52

ISSN 2311-8768 (Online)
ISSN 2073-4484 (Print)

Экономико-статистические исследования

ТРАЕКТОРИЯ РАЗВИТИЯ IPSAS И ПЕРСПЕКТИВЫ ПРИМЕНЕНИЯ В РОССИИ*

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 01.04.2016
Одобрена 13.04.2016

УДК 351.72
JEL: H83, M40, M48

Аннотация

Тема. Логическим продолжением Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) являются Международные стандарты финансовой отчетности государственного (общественного) сектора (International Public Sector Accounting Standards, IPSAS). В статье представлены результаты исследования траектории развития IPSAS – направлений формирования, распространения и продвижения во всем мире. Недостаток российских научных публикаций, раскрывающих особенности IPSAS, обусловливает актуальность и практическую направленность данного исследования.

Цели. Представлена краткая обобщенная характеристика истории IPSAS как результата взаимодействия ООН, Международного валютного фонда, Международной федерации бухгалтеров, Совета по Международным стандартам финансовой отчетности. Отражена взаимосвязь IPSAS с эволюцией документов: Системы национальных счетов, Руководства по статистике государственных финансов, Международными стандартами финансовой отчетности.

Методология. Исследование базируется на использовании методов формирования научного знания: логического и сравнительного анализа, синтеза, а также методов научного исследования: факторного, системного, причинно-следственного, классификации и систематизации.

Результаты. Приведена авторская систематизация истории формирования и развития IPSAS с выделением двух блоков: первый, внешний, – результат многостороннего взаимодействия международных организаций и апробации ключевых документов для этих стандартов; второй, внутренний, – развитие самих IPSAS. В первом блоке определены с соответствующими характеристиками четыре периода, во втором – три. Сформулированы выводы о готовности российской системы макроэкономической статистики к использованию IPSAS, а также обозначены выявленные мировым сообществом проблемы внедрения и использования этих стандартов.

Значимость. Статья должна восполнить недостаток переводных работ из мировой научной мысли по истории IPSAS, хронологии разработки и принятия основных документов системы макроэкономической статистики и стандартов финансовой отчетности. Представленная сравнительная систематизация основных характеристик Международных стандартов финансовой отчетности и применения их в России в соответствии с нормативными правовыми актами Министерства финансов РФ предполагает повышение качества отечественного статистического образования.

Ключевые слова: IPSAS, международные стандарты финансовой отчетности, государственный сектор, финансы, статистика

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Введение

В конце 1990-х – начале 2000-х гг. в области бухгалтерского учета и отчетности в России произошли значительные изменения, во многом предопределенные программой реформирования бухучета[1]. Очередными шагами в этом направлении стали Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2004–2010 гг.), закрепившая в части развития «активизацию использования МСФО»[2], и

*Статья публикуется по материалам журнала «Финансовая аналитика: проблемы и решения». 2016. № 17.

[1] Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности: постановление Правительства РФ от 06.03.1998 № 283.

[2] Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: приказ Минфина России от 01.07.2004 № 180.

Положение о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории РФ[3].

Существуют достаточно противоречивые мнения и действия специалистов по поводу внедрения международных стандартов:

- «МСФО – это необходимость экспорта финансового капитала»[4];
- у западного бухгалтера иное восприятие, чем у отечественного, и суждения не похожи на наши [1, с. 73];
- «МСФО сегодня – это международный язык бизнеса. Чтобы получать выгоды от вовлеченности в мировую экономику, российский бизнес должен уметь говорить на этом языке»[5];
- «Делойт», одна из известнейших мировых компаний, в 2015 г. опубликовала документ под названием «Применение МСФО российскими компаниями. Обзор практики за 2014 год»[6], в котором в целом положительно оценила результаты внедрения МСФО в России.

В настоящее время активно обсуждается логическое продолжение этого процесса – укоренение в России международных стандартов финансовой отчетности государственного (общественного) сектора (International Public Sector Accounting Standards, IPSAS).

Ряд документов, опубликованных на сайте Минфина России, данные стандарты относит к государственному сектору (например, в приказе Минфина России от 10.04.2015 № 64н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора» – далее по тексту – приказ № 64н) или к общественному сектору (Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора, 2012 г.[7]). Поэтому в данном исследовании для корректности используется термин IPSAS, понимаемый как международные стандарты финансовой отчетности государственного (общественного) сектора.

Научных публикаций, раскрывающих особенности IPSAS, сегодня немного: этой теме посвятили свои труды Б.Т. Рябушкин [2]; Е.М. Сорокина [3]; Е.М. Домбровская[8]; Л.И. Ковалева, Н.В. Пономарева [4]; А.В. Кучеров, О.В. Шибилева[9]; Н.В. Фадейкина[10]; О.С. Горлова [5]; Л.Б. Трофимова[11]; Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская[12];

[3] Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации: постановление Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 (ред. от 26.08.2013).

[4] *Соколов Я.В.*, *Соколов В.Я.* Международные стандарты бухгалтерского учета и мы // Бухгалтерский учет, налогообложение, отчетность, МСФО, анализ бухгалтерской информации, 1С:Бухгалтерия. 2001. URL: http://buh.ru/articles/documents/13108

[5] *Сухарев И.Р.* Значение введения МСФО в России / Издательство «Бухучет». URL: http://www.ippnou.ru/print/010591

[6] Применение МСФО российскими компаниями. Обзор практики за 2014 год. ЗАО «Делойт и Туш СНГ». 2015. 20 с. URL: https://clck.ru/9s9iu

[7] Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора: Издание 2010 года. Официальный перевод. 2012. М. В 2 т. 1148 с. URL: http://goo.gl/ck6l7t

[8] *Домбровская Е.М.* О применении МСФО в общественном секторе экономики России. URL: http://elibrary.ru/download/90835702.pdf

[9] *Кучеров А.В., Шибилева О.В.* Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора: современное состояние и перспективы применения в России // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2013. № 9. С. 6.

[10] *Фадейкина Н.В.* Модернизация систем учета, финансового менеджмента, контроля и аудита в секторе государственного управления // Публичное управление и общественные финансы. 2013. № 4. С. 68–80.

[11] *Трофимова Л.Б.* Особенности формирования отчета о финансовом положении субъекта общественного сектора отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 10. С. 16–21.

[12] *Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С.* Новые концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности субъектов сектора государственного управления // Бухгалтерский учет в коммерческих и некоммерческих организациях. 2014. № 9. С. 10–17.

Н.Ю. Блинова[13]; М.К. Легенькова [6]; С.В. Пономарева, Е.К. Климова [7] и др.

В рамках данной статьи представлены результаты исследования траектории развития IPSAS – направлений их формирования, распространения и продвижения во всем мире Международной федерацией бухгалтеров[14], не только как продукта или части истории МСФО[15], но и как результата многостороннего взаимодействия наднациональных организаций и апробации ключевых документов для нужд статистики государственных финансов. Мировая траектория IPSAS позволяет более достоверно сформулировать перспективы внедрения и распространения этих стандартов в России.

История формирования и развития IPSAS

В истории формирования и развития IPSAS авторами настоящей работы выделены два блока, которые коррелируют между собой:

- *первый, внешний* – как результат многостороннего взаимодействия международных организаций и апробации ключевых документов для IPSAS;
- *второй, внутренний* – в развитии самих IPSAS.

Рассмотрим первый блок. Базовыми в нем являются:

1) документы системы макроэкономической статистики: Система национальных счетов, СНС (System of National Accounts, SNA) и Руководство по статистике государственных финансов, РСГФ (Government Finance Statistics Manual, GFSM[16]), которые зарубежные ученые относят к блоку системы статистики для финансовой информации [8];
2) Международные стандарты финансовой отчетности: с 1997 г. По 2001 г. – International Accounting Standards, IAS; после 2001 г. – International Financial Reporting Standards, IFRS). В настоящее время действуют и IAS, и IFRS, поэтому в зарубежной практике применяют аббревиатуру IAS /IFRS.

Общая хронология разработки и развития данных документов отражена в табл. 1.

Во всеобъемлющем взаимодействии международных организаций и апробации ключевых документов для IPSAS, которые сегодня являются единственным международным документом для публичного (государственного) сектора, можно выделить четыре периода.

Первый период – поисковый. Истоки СНС связывают с 1947 г. с докладом Комитета экспертов по статистике ООН под руководством Ричарда Стоуна[17]. С 1948 г. Международный валютный фонд ежемесячно стал публиковать международную финансовую статистику (International Financial Statistics, IFS), содержащую большой объем статистических данных, в том числе валютные курсы, цены, национальные счета, государственные финансы и прочие данные. В этот же период, в 1953 г., была опубликована первая версия СНС под эгидой Совета Безопасности ООН, которая подверглась серьезным пересмотрам в 1960 и 1964 гг.

Второй период – нормативно-прогнозный, связанный с определением перспективных ориентиров развития. Данный этап начался в 1966 г. созданием Международной исследовательской группы бухгалтеров (Accountants International Study Group, AISG) из специалистов Англии, США и Канады. В продолжение начатого в 1973 г. представители профессиональных бухгалтерских организаций 10 стран (Австралии, Канады, Франции, Германии,

[13] *Блинова Н.Ю.* МСФО ОС: принципиальные отличия от российских стандартов бухгалтерского учета организаций государственного сектора // Советник бухгалтера государственного и муниципального учреждения. 2014. № 1. С. 58–62.

[14] The International Public Sector Accounting Standards . Board Governance Review Group. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). January 2014. 30 p. URL: http://link.ac/5fnM4

[15] IFRS in your pocket 2014. 01 Oct. 2014. Deloitte Global Services Limited. 120 p. URL: https://clck.ru/9sfBC

[16] Иногда встречается как статистика государственных финансов, GFS.

[17] Measurement of national income and the construction Income Statistics of the League of Nations Committee of Statistical Experts. League of Nations. Committee of Statistical Experts. Richard Stone. United Nations. 1947. 116 p. URL: https://clck.ru/9sfBK

Японии, Мексики, Нидерландов, Великобритании, Ирландии, США) 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.

В этом же году были назначены организационные комитеты первых трех проектов КМСБУ, и в результате в 1975 г. были опубликованы окончательные версии первых МСФО: IAS 1 «Раскрытие учетной политики», IAS 2 «Оценка и представление товарно-материальных запасов»[18].

С принятием второй версии СНС-1968, в июне 1974 г.[19] был начат проект РСГФ, подготовленный Международным валютным фондом и базирующийся на том, что «сектор государственного управления выполняет функцию, отличную от функций других секторов экономики»[20].

В 1977 г. была создана Международная федерация бухгалтеров (IFAC).

Третий период – проектный, связанный с диагностикой проблем, оценкой управленческих решений и создания нормативных рамок.

В 1980 г. рабочая группа при ООН начала гармонизацию финансовой отчетности (Financial statements) с финансовыми и бюджетными секторами. Спустя год Координационный комитет по административным вопросам ООН принял общие принципы бухучета (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP), в том числе по концепции непрерывной деятельности (going concern concept), то есть функционирования фирмы без угрозы ее ликвидации в обозримом будущем.

В 1982 г. Международная федерация бухгалтеров «признает КМСБУ как организацию, устанавливающую глобальные стандарты бухгалтерского учета»[21], а в 1986 г. создает на постоянной основе Комитет публичного сектора (Public Sector Committee, PSC)[22], который в 2004 г. переименовывают в Совет по международным стандартам финансовой отчетности публичного сектора (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB). 1989 г. знаменателен тем, что IFAC утверждает «директиву для предприятий государственного сектора, обязывающую государственные коммерческие предприятия использовать МСФО (IAS) при подготовке финансовой отчетности»[23].

А тремя годами ранее МВФ публикует «первый международный методологический документ с определениями и классификациями для сектора государственного управления: РСГФ-1986[24].

Группой внешних аудиторов ООН[25] (Panel of external auditors) в 1991 г. были четко обозначены проблемы, по которым Международные стандарты финансовой отчетности, разработанные для бизнеса и коммерческого учета, не могут быть применимы к организациям системы ООН.

Через два года была принята первая версия Стандартов учета ООН (United Nations Systems Accounting Standards, UNSAS), которые впоследствии обновлялись в последней редакции 2007 г. [9]. Стандарты

[18] IFRS in your pocket 2014. Deloitte Global Services Limited. 120 p. URL: http://goo.gl/hWGbMe

[19] In-depth review of banking, insurance and finance statistics. Note prepared by the International Monetary Fund. Economic Commission for Europe Conference of European Statisticians. Sixty-first plenary session. Geneva, 10–12 June 2013. 16 p. P. 2. URL: http://link.ac/5fnN7

[20] Руководство по статистике государственных финансов. Русский перевод под руководством Бюро переводов Международного валютного фонда. 1986. 71 с. URL: https://clck.ru/9sfBT

[21] IFRS in your pocket 2014. Deloitte Global Services Limited. 120 p. URL: http://goo.gl/SHJFwb

[22] Public Sector Committee (PSC) Background on PSC Standards Program. IFAC. August 8, 2003. 14 p. URL: https://goo.gl/KaoCXa

[23] IFRS in your pocket 2014. Deloitte Global Services Limited. 120 p. URL: http://goo.gl/YKBxMD

[24] In-depth review of government finance, fiscal and public sector statistics. Note by the International Monetary Fund. Economic Commission for Europe Conference of European Statisticians Fifty-eighth plenary session. Paris, 8–10 June 2010. 20 p. URL: http://link.ac/5fnK1

[25] Группа внешних ревизоров ООН создана в 1959 г. URL: http://www.un.org/en/auditors/panel/mandate.shtml

учета ООН представляли собой основу, нежели полноценную систему учета и отчетности. Целью этих документов стало «обеспечение общих принципов финансового учета организаций в системе ООН»[26].

В 1996 г. Комитет публичного сектора Международной федерации бухгалтеров представил Программу IPSAS, финансирование которой проводилось названной федерацией, Всемирным банком, Азиатским банком развития, Программой развития ООН и Международным валютным фондом. В 1997 г. тот же комитет опубликовал для обсуждения 20 IPSAS[27].

Завершением данного периода следует считать 2001 г., ознаменованный значительными новациями.

1. Принят документ РСГФ-2001, где «центральное место занимает сектор государственного управления, определяемый в соответствии с СНС-1993 на основе институциональных единиц»[28].

2. Комитет МСБУ, действовавший в течение 27 лет, был реорганизован в Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (International Accounting Standards Board, IAS B). IAS B получил развитие в IAS C, который стал основой Международных стандартов финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards, IFRS) с помощью Фонда МСФО (IFRS Foundation). Последний создан в качестве независимой некоммерческой организации частного сектора, работающей в общественных интересах. Современные IFRS находятся под контролем Совета по МСФО и Комитета по интерпретации МСФО (IFRS Interpretation Committee). Международная федерация бухгалтеров и Фонд МСФО – два самостоятельных и независимых института.

3. Международная федерация бухгалтеров через представителей IPSASB провела встречу с председателями восьми национальных организаций, разрабатывавших стандарты финансовой отчетности, чтобы начать согласование политики и выработать цели по конвергенции стандартов.

Четвертый период – контрольно-коррекционный, включающий в себя обобщение и анализ управленческих решений, а также корректировку результатов и целей.

В это время была принята четвертая версия СНС-2008, учитывающая современные изменения в экономической среде. РСГФ-2014 дополняет и конкретизирует показатели СНС-2008 в отношении некоторых видов деятельности единиц сектора государственного управления и содержит специальное приложение 6 GFSM and IPSAS.

В данный период происходит организация диалога между всеми заинтересованными сторонами международного сообщества:

1) в 2002 г. IPSASB и американский Совет по стандартам финансового учета (Financial Accounting Standards Board, FASB) подписывают соглашение о конвергенции;

2) в 2006 г. Генеральная ассамблея ООН приняла решение принять IPSAS к 2010 г.[29], поскольку «стандарты представляют наилучшую международную практику в публичном секторе. Основные преимущества IPSAS:

а) эффективность стратегического управления и транспарентность в отношении всех активов и обязательств;

б) полная и последовательная информация о расходах и доходах, которая способствует эффективному управлению в организации;

в) согласованность и сопоставимость финансовой отчетности между различными организациями и во временных аспектах»[30]. «Организациям системы ООН

[26] United Nations System of Accounting Standards (UNSAS). Revision VIII. New York. 2007. UN. 24 p. URL: http://goo.gl/w120kQ

[27] Public Sector Committee (PSC) Background on PSC Standards Program. IFAC. August 8, 2003. 14 p. URL: https://goo.gl/VGCxlY

[28] Руководство по статистике государственных финансов. Статистическое управление. 2-е изд. Международный валютный фонд. 2001. 230 с. URL: http://link.ac/5fnL0

[29] Двухуровневая стратегия, где IPSAS и UNSAS будут сосуществовать и взаимодействовать.

потребовалось 25 лет для постепенного принятия международных стандартов финансовой отчетности» [10];

3) в 2011 г. Международная федерация бухгалтеров и Совет по Международным стандартам финансовой отчетности подписали Меморандум о взаимопонимании (Memorandum of Understanding, MOU) в части сотрудничества по стандартам отчетности частного и публичного секторов экономики.

Повышенное внимание к IPSAS проявляется через создание межгосударственных объединений: Фонд IFRS в 2009 г. формирует наблюдательный совет из представителей государственных и межгосударственных организаций, а в 2015 г. создан Комитет общественных интересов (Public Interest Committee, PIC), который состоит из представителей ОЭСР, МВФ, Группы Всемирного банка, Международной организации высших органов финансового контроля. Цель комитета – представление общественных интересов при разработке и внедрении IPSAS.

Во втором, внутреннем блоке развития самих IPSAS анализ зарубежных публикаций [11–13][31] позволил выделить три периода:

- с 1996 по 2002 г., – разработка стандартов проводилась путем изменений соответствующих IAS/IFRS. В данный период был принят основной набор (Core Set): IPSAS 1 – IPSAS 20;
- с 2003 по 2009 г. разработка стандартов была сосредоточена на конкретных вопросах публичного сектора. В это время принимаются IPSAS 21 – IPSAS 24;
- начиная с 2010 г. основное внимание уделено конкретным вопросам публичного сектора и конвергенции с IAS/IFRS.

С 1997 г. по декабрь 2015 г. IPSASB было разработано и выпущено 38 международных стандартов финансовой отчетности публичного сектора и один стандарт по основам учета по кассовому методу для стран, которые его применяют[32].

Подводя итог истории формирования IPSAS, можно охарактеризовать их *современное состояние*. Мировое представительство в IPSAS в декабре 2013 г. выглядело следующим образом:

а) по географии: Европа – 33%, Азия – 22%, Африка – 17%, Северная Америка – 17%, прочие – 11%;

б) по профессиональному использованию: министерства финансов или высшие органы финансового контроля – 44%, частные практики учета и отчетности (Private Accounting Practice) – 11%; академии – 17%; прочие (в том числе национальные организации по разработке стандартов (National Standard Setters) – 28%»[33]. Общий бюджет IPSAS за 2012 г. составил 2,3 млн долл., из которых 74% – расходы на оплату труда, 12% – на поездки и деловые цели и 14% – прочие расходы[34].

Стоимость внедрения IPSAS по странам разная, что зависит от целевой установки, масштабов внедрения, ценовой политики применительно к информационным технологиям (IT cost) и пр. Так, «в Бельгии, во Фламандском регионе, при обучении 1,5 тыс. сотрудников в течение 2010–2014 гг. было потрачено 0,38 млн евро. Эстония на уровне центрального правительства за 2003–2005 гг. потратила 1,25 млн евро (в том числе: политика, процессы, персонал – 0,76 млн евро (60% затрат); информтехнологии – 0,49 млн евро (40% затрат). Литва в течение 2005–2013 гг. на уровне центрального правительства направила 10,9 млн евро: 0,67 млн евро – политика, процессы, персонал (6% затрат) и

[30] United Nations Industrial Development Organization. International Public Sector Accounting Standards. Note by the Secretariat. Industrial Development Board Thirty-second session Vienna, 29 November-1 December 2006. 9 p. P. 2. URL: http://link.ac/5fnQ5

[31] Berger Thomas Müller-Marqués. Global IPSAS Adoption – a snapshot of GAAP differences between IPSAS and IFRS. URL: http://goo.gl/7eWnvb

[32] International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Impacts and Compliance Aspects. SAP Group. 2011. 12 p. P. 1. URL: http://link.ac/5fnR4

[33] The International Public Sector Accounting Standards. Board Governance Review Group. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). January 2014. P. 2. URL: http://link.ac/5fnM4

[34] Там же. P. 4.

10,23 млн евро на информтехнологии (94% затрат). Франция за 2001–2010 гг. освоила 565 млн евро: 235 млн евро на политику, процессы, персонал (42% затрат) и на информтехнологии 330 млн евро (58% затрат)»[35].

Опыт стран, которые первыми перешли на IPSAS (Новая Зеландия, Канада, США), показывает, что переход занял около 10 лет. Лучшая практика внедрения IPSAS отражена в работе Г. Биро [10, с. 26].

Перспективы применения IPSAS в России

IPSAS были переведены на русский язык в 2008 г. для Киргизии при поддержке Агентства США по международному развитию (USIAD) как Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора (МСФО ОС)[36] по состоянию на декабрь 2006 г., включавшие в себя 24 стандарта.

В 2012 г. Министерство финансов РФ представило официальный перевод Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (2010 г.) со всеми приложениями и дополнениями. Перевод был сделан в рамках совместного проекта России и Международного банка реконструкции и развития, включавшего в себя 31 стандарт.

Переводы IPSAS на русский язык 2008 г.[37] и 2012 г.[38] имеют несоответствие по 10 наименованиям из 24 стандартов (3, 6, 7, 9, 10, 17, 19, 21–23). Например, перевод 2008 г. именует стандарт 3 как «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки», стандарт 6 – «Сводная и отдельная финансовая отчетность», стандарт 9 – «Валовой доход от обменных операций», стандарт 17 – «Недвижимость, здания и оборудование» и т.д. Перевод 2012 г. содержит уточнения в части данных стандартов: стандарт 3 – «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки», стандарт 6 – «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», стандарт 9 – «Выручка от обменных операций», стандарт 17 – «Основные средства» и т.д.

Министерством финансов РФ в 2015 г. были изданы приказы: «Об утверждении правил подготовки и уточнения программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора»[39]; «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора» (приказ № 64н). В декабре приказом[40] № 217н (далее по тексту – приказ № 217н) в продолжение начатой работы введены в действие на территории РФ 28 стандартов IAS[41], 12 стандартов IFRS, 18 разъяснений Комитета по разъяснениям международной финансовой отчетности (КРМФО, IFRIC) и 8 разъяснений постоянного Комитета по разъяснениям (ПКР, SIC). Сравнительная характеристика рассмотренных стандартов приведена в табл. 2.

Проведенное исследование нормативных правовых актов, касающихся внедрения IPSAS

[35] Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards. 2013/S 107-182395. 2014. 247 p. URL: http://goo.gl/ebAmmX

[36] Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора. Проект повышения конкурентоспособности через экономические реформы, осуществляемый Беаринг Поинт, Инк – Бишкек, Кыргызстан. Июнь, 2008. 1013 с. URL: http://link.ac/5fnS7

[37] Там же.

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

[39] Об утверждении правил подготовки и уточнения программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора: приказ Минфина России от 23.03.2015 № 45н. URL: http://link.ac/5fnT0

[40] О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации: приказ Министерства финансов РФ от 29.12.2015 № 217н. URL: http://link.ac/5fnU7

[41] В отличие от существующих 26 стандартов IAS в приказ Министерства финансов РФ вошли 26 стандартов IAS и два стандарта, которые отсутствуют на сайте IFRSB, поскольку с 2018 г. заменяются на IFRS 15.