

**Международные Стандарты
Финансовой Отчетности
для Общественного Сектора
(МСФООС- Кассовый метод-
2008 год)**

Введение

Стандарты Финансовой Отчетности для Общественного Сектора

Комитет по проблемам общественного сектора – постоянный комитет при Международной Федерации Бухгалтеров осуществляет разработку стандартов финансовой отчетности для субъектов общественного сектора под названием Международные Стандарты Финансовой Отчетности для Общественного Сектора (МСФООС). Комитет признает значительную выгоду от получения соответствующей и сопоставимой финансовой информации относительно других стран и верит в значительную роль МСФООС в осуществлении этой задачи. Принятие МСФООС правительствами повысит не только качество, но и сопоставимость финансовой информации, содержащейся в отчетности субъектов общественного сектора всего мира.

МСФООС разрабатываются с целью применения субъектами, использующими метод начисления и субъектами, использующими кассовый метод учета.

Комитет признает права правительств и тех, кто применяет национальные стандарты на установление руководств и стандартов финансовой отчетности для подготовки финансовой отчетности. Комитет считает, что данный Стандарт представляет собой важный шаг вперед в повышении последовательности и сопоставимости финансовой отчетности, составляемой на основе кассового метода учета и поощряет принятие настоящего Стандарта. Финансовая отчетность может считаться соответствующей международным стандартам финансовой отчетности для общественного сектора (МСФООС), если она отвечает всем требованиям Части 1 настоящего Стандарта.

Комитет поощряет переход правительств на учет по методу начисления и согласование требований, вызванных спецификой национальных систем учета, с требованиями МСФООС, разработанных для использования субъектами, применяющими метод начисления. Для субъектов, планирующих принять систему учета по методу начисления в определенный период в будущем, будут полезны другие публикации Комитета, в частности, учебный материал № 14, *Переход к методу начисления: Руководство для правительств и правительственных субъектов.*

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ДЛЯ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА: ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПО КАССОВОМУ МЕТОДУ УЧЕТА

Структура стандарта

Настоящий Стандарт состоит из двух частей:

- Часть 1 является обязательной. В ней излагаются требования, которые могут применяться ко всем субъектам, составляющим финансовую отчетность общего назначения по кассовому методу учета. В Части 1 дается определение понятия кассового метода учета, устанавливаются требования к раскрытию информации, содержащейся в финансовых отчетах и дополнительных пояснительных записках и рассматривается ряд других вопросов, касающихся отчетности. Требования, приводящиеся в данной части Стандарта, должны выполняться субъектами, которые заявляют, что ведут отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности для общественного сектора-«Финансовая отчетность по кассовому методу учета».

Разделы с 1.1 по 1.8 Части 1 настоящего Стандарта были опубликованы в 2003 году. Раздел 1.9 Части 1 «Представление бюджетной информации в финансовой отчетности» был опубликован в 2006 году. Поправки были внесены в параграфы 1.3.4 (с), 1.3.7, 1.3.9 (с) и в Приложение 1 Части 1 в 2006 году после публикации Раздела 1.9. Раздел 1.10 Части 1 «Получатели внешней помощи» был опубликован в 2007 году. В этом же году были внесены поправки в параграф 1.3.18 и Приложение 1 Части 1 после опубликования Раздела 1.10.

- Часть 2 не является обязательной. Она устанавливает дополнительные направления учетной политики и требования к раскрытию информации, которые приветствуются к принятию субъектом в целях повышения его финансовой подотчетности и прозрачности финансовых отчетов. Данный раздел также включает информацию об альтернативных методах представления определенной информации.

Параграфы с 2.1.1 по 2.1.59 Раздела 2.1, Раздела 2.2. и Приложений 2, 3, 4 и 5 были опубликованы в 2003 году. В 2006 году Часть 2 была дополнена параграфами, начиная с 2.1.37 по 2.1.40 для поощрения раскрытия информации о бюджетных и фактических суммах, в результате чего были пересмотрены параграф 2.1.36 и Приложение 2. В 2007 году Часть 2 была дополнена параграфами с 2.1.64 по 2.1.93 для поощрения раскрытия информации о внешней помощи, в результате чего были пересмотрены параграфы, начиная с 2.1.25. по 2.1.30, а также Приложение 2.

ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПО КАССОВОМУ МЕТОДУ УЧЕТА

СОДЕРЖАНИЕ

Введение

Структура Стандарта

Часть 1: Требования

Цель

	Параграфы
1.1 Сфера применения	1.1.1-1.1.7
1.2 Кассовый метод	1.2.1-1.2.9
Определения	1.2.1-1.2.9
Кассовый метод бухгалтерского учета	1.2.2
Эквиваленты денежных средств	1.2.3-1.2.5
Денежные средства, контролируемые отчитывающимся субъектом	1.2.6-1.2.9
1.3 Требования к представлению и раскрытию	1.3.1-1.3.38
Определения	1.3.1-1.3.3
Финансовая отчетность	1.3.4-1.3.11
Информация к представлению в Отчете о денежных поступлениях и платежах	1.3.12-1.3.29
Классификация	-1.3.17
Линейные статьи отчета, заголовки и промежуточные суммы	1.3.18
Отчетность на нетто-основе	1.3.19-1.3.23
Платежи, осуществляемые третьими лицами от лица субъекта	1.3.24-1.3.29
Учетная политика и Пояснительная записка	1.3.30-1.3.38
Структура Пояснительной записки	1.3.30-1.3.31
Выбор и раскрытие учетной политики	1.3.32-1.3.38
1.4 Общие сведения	1.4.1-1.4.25
Отчетный период	1.4.1-1.4.3
Своевременность	1.4.4

Дата разрешения публикации	1.4.5-1.4.6
Информация о субъекте	1.4.7-1.4.8
Ограничения по денежным балансам и доступу к займам	1.4.9-1.4.12
Последовательность представления	1.4.13-1.4.15
Сравнительная информация	1.4.16-1.4.20
Идентификация финансовой отчетности	1.4.21-1.4.25
1.5. Корректировка ошибок	1.5.1-1.5.5
1.6. Консолидированная финансовая отчетность	1.6.1-1.6.21
Определения	1.6.1-1.6.4
Экономическая организация	1.6.2-1.6.4
Сфера применения консолидированной финансовой отчетности	1.6.5-1.6.15
Процедуры консолидации	1.6.16-1.6.19
Раскрытие консолидации	1.6.20
Переходные положения	1.6.21
1.7. Иностранная валюта	1.7.1-1.7.8
Определения	1.7.1
Учет денежных поступлений, платежей и остатков в иностранной валюте	1.7.2-1.7.8
1.8. Дата вступления в силу Разделов (1.1. - 1.7) Части 1 и переходные положения	1.8.1-1.8.3
Дата вступления в силу	-1.8.1
Переходные положения –Консолидированная финансовая отчетность	1.8.2-1.8.3
1.9. Представление бюджетной информации в финансовой отчетности	1.9.1-1.9.48
Определения	1.9.1-1.9.7
Утвержденные бюджеты	1.9.2-1.9.4
Первоначальный и итоговый бюджеты	1.9.5-1.9.6
Фактические суммы	1.9.7
Представление сопоставимых утвержденных и фактических сумм бюджета	1.9.8-1.9.32
Сфера применения	1.9.9-1.9.10
Сопоставление утвержденных и фактических сумм бюджета	1.9.11-1.9.16

Представление	1.9.17-1.9.19
Уровень агрегирования	1.9.20-1.9.22
Изменения, возникшие в период от первоначального к итоговому бюджету	1.9.23 – 1.9.24
База сопоставления	1.9.25-1.9.30
Многолетний бюджет	1.9.31-1.9.32
Пояснительная записка к раскрытию бюджетной основы, периода и сферы применения	1.9.33-1.9.40
Согласование фактических сумм, полученных на сопоставимой основе и фактических сумм финансовой отчетности	1.9.41-1.9.46
Дата вступления в силу Раздела 1.9 Части 1	1.9.47-1.9.48
1.10 Получатели внешней помощи	1.10.1-1.10.34
Определения	1.10.1-1.10.7
Внешняя помощь	1.10.3-1.10.4
Официальные ресурсы	1.10.5
Соглашения о внешней помощи	1.10.6-1.10.7
Полученная внешняя помощь	1.10.8-1.10.7
Неиспользованная внешняя помощь	1.10.18-1.10.20
Получение товаров и услуг	1.10.21-1.10.22
Раскрытие информации о реструктурированном или аннулированном долге	1.10-23-1.10.24
Раскрытие информации о несоблюдении существенных положений и условий	1.10.25-1.10.27
Дата вступления в силу Раздела 1.10 и переходные положения	1.10.28-1.10.34
Приложение 1: Пример иллюстрации требований Части 1 Стандарта	
Часть 2: Поощряемые дополнительные раскрытия	
2.1 Поощряемые дополнительные раскрытия	2.1.1-2.1.63
Определения	2.1.1-2.1.2
Будущие экономические выгоды или сервисный потенциал	-2.1.2
Понятие непрерывности деятельности предприятия	2.1.3-2.1.5
Чрезвычайные статьи	2.1.6-2.1.14
Нерегулярная деятельность	2.1.8

Деятельность, которая не ожидается повториться в обозримом будущем	2.1.9
Деятельность вне контроля или влияния субъекта	2.1.10
Идентификация чрезвычайных статей	2.1.11-2.1.14
Управляемые операции	2.1.15-2.1.22
Сбор доходов	2.1.18-2.1.20
“Передаваемые” потоки денежных средств	2.1.21
Трансфертные платежи	2.1.22
Раскрытие информации об основных потоках денежных средств	2.1.23-2.1.30
Раскрытие информации о связанных сторонах	2.1.31-2.1.32
Раскрытие информации об активах, обязательствах и сопоставление с бюджетными данными	2.1.33-2.1.40
Сравнение с бюджетами	2.1.36-2.1.40
Сводная финансовая отчетность	2.1.41-2.1.48
Приобретение и продажа контролируемых субъектов и других операционных единиц	2.1.44-2.1.48
Совместные предприятия	2.1.49-2.1.50
Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции	2.1.51-2.1.63
Пересмотр финансовой отчетности	2.1.53-2.1.58
Сравнительная информация	2.1.59
Сводная финансовая отчетность	2.1.60-2.1.61
Выбор и использование общего индекса цен	2.1.62-2.1.63
Помощь, полученная от неправительственных организаций (НПО)	2.1.-64-2.1.65
Получатели внешней помощи	2.1.66-2.1.93
2.2 Правительства и другие субъекты государственного сектора, имеющие намерение перейти к учету по методу начисления	2.2.1-2.2.5
Представление отчетов о денежных поступлениях и платежах	2.2.1-2.2.2
Сфера применения сводной отчетности – Исключения из экономической организации	2.2.3-2.2.5
Приложение 2: Пример отдельного раскрытия	

информации, поощряемого Частью 2 данного Стандарта

Приложение 3: Представление отчета о денежных поступлениях и платежах в формате, требуемом МСФООС 2 – «Отчет о движении денежных средств»

Приложение 4: Качественные характеристики финансовой отчетности

Приложение 5: Установление контроля другого субъекта в целях подготовки финансовой отчетности

Международные Стандарты Финансовой Отчетности для Государственного Сектора

ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПО КАССОВОМУ МЕТОДУ УЧЕТА

Часть 1: Требования

Часть 1 настоящего Стандарта устанавливает требования по представлению отчетности по кассовому методу учета.

Стандарты, представленные жирным курсивом, должны рассматриваться в контексте поясняющих параграфов данного Стандарта, показанных обычным шрифтом и в контексте “Предисловия к Международным Стандартам Финансовой Отчетности для Общественного Сектора”. Международные Стандарты Финансовой Отчетности для Общественного Сектора не обязательны для применения к несущественным статьям.

Цель

Целью данного Стандарта является установление порядка представления финансовой отчетности общего назначения в соответствии с кассовым методом учета.

Информация о денежных поступлениях, платежах и кассовых остатках субъекта необходима для обеспечения подотчетности и базовой информации, дающей возможность субъекту оценить способность генерирования достаточных объемов денежных средств в будущем, а также для определения вероятных источников генерирования денежных средств и направлений их использования. При принятии и оценке решений, касающихся распределения денежных ресурсов и устойчивости деятельности субъекта, пользователям нужно учитывать вопросы согласования сроков и периодичности денежных поступлений и платежей.

Соответствие требованиям и условиям настоящего Стандарта позволит расширить рамки и обеспечить прозрачную финансовую отчетность по денежным поступлениям, платежам и кассовым остаткам субъекта, а также, повысит сопоставимость с собственной финансовой отчетностью за предыдущий период и с финансовой отчетностью других субъектов, которые применяют кассовый метод учета.

1.1 Сфера применения

1.1.1 *Субъект, который составляет и представляет финансовую отчетность по кассовому методу учета, как определено в настоящем Стандарте, при представлении годовой финансовой отчетности общего назначения, должен применять требования, установленные в Части 1 настоящего Стандарта.*

1.1.2 Финансовая отчетность общего назначения – это такая отчетность, которая предназначена для удовлетворения потребностей пользователей, не имеющих возможности потребовать отчетность,

отвечающую их конкретным информационным запросам. К пользователям финансовой отчетности общего назначения относятся налогоплательщики, представители законодательной власти, кредиторы, поставщики, средства массовой информации и лица наемного труда. Финансовая отчетность общего назначения включает формы отчетности, которые представляются отдельно или как составная часть официальных документов, таких как ежегодный отчет.

- 1.1.3 Стандарт равно применяется как к финансовой отчетности общего назначения отдельного субъекта, так и к сводной финансовой отчетности общего назначения экономического субъекта, как например все правительство. Он требует составления отчета по денежным поступлениям и платежам, который признает денежные средства управляемые отчитывающимся субъектом, а также раскрытия учетной политики и пояснительных записок. Стандарт также требует, чтобы сумма, урегулированная от лица отчитывающегося субъекта третьими лицами, была раскрыта в отчете по денежным поступлениям и платежам.
- 1.1.4 ***Субъект, финансовая отчетность которого соответствует требованиям Части 1 данного Стандарта, должен раскрыть этот факт. Финансовая отчетность не должна быть описана как соответствующая данному Стандарту, если она не отвечает всем требованиям Части 1 Стандарта.***
- 1.1.5 ***Настоящий Стандарт распространяется на все субъекты общественного сектора, кроме Государственных и Муниципальных Коммерческих Предприятий.***
- 1.1.6 *Предисловие к Международным стандартам финансовой отчетности* изданное Правлением по Международным Стандартам Финансовой Отчетности (ПМСФО) разъясняет, что Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) разработаны с целью их использования в финансовой отчетности общего назначения всеми субъектами, ориентированными на получение прибыли. Государственные и Муниципальные Коммерческие Предприятия определяются в параграфе 1.2.1. Это субъекты, ориентированные на получение прибыли. Соответственно, они должны следовать МСФО и Международным стандартам бухгалтерского учета (МСБУ).
- 1.1.7 Правление по Международным Стандартам Финансовой Отчетности (ПМСФО) было создано в 2001 году на основе Комитета по Международным Стандартам Бухгалтерского Учета (КМСБУ). МСБУ разработанные КМСБУ остаются в силе до тех пор, пока ПМСФО не внесет поправки или аннулирует их.

1.2 Кассовый метод

Определения

1.2.1 В настоящем Стандарте используются следующие термины, значение которых поясняется ниже:

Денежные средства - включают наличные денежные средства, вклады до востребования и эквиваленты денежных средств.

Кассовый метод - означает метод бухгалтерского учета, который признает операции и другие события по мере поступления или выплаты денежных средств.

Эквиваленты денежных средств - представляют собой краткосрочные, высоколиквидные инвестиции, которые готовы к конвертированию в известное количество денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения их стоимости.

Потоки денежных средств – это приток и отток денежных средств.

Выплата денежных средств – это отток денежных средств.

Поступление денежных средств – это приток денежных средств.

Контроль над денежными средствами – субъект может использовать денежные средства или иным образом извлечь доход из денежных средств в своих целях и может исключить или регулировать доступ других к этому доходу.

Государственное или Муниципальное Коммерческое Предприятие – представляет собой субъект, обладающий всеми нижеследующими характеристиками.

- (a) имеет право заключать контракты от своего собственного имени;
- (b) обладает финансовыми и операционными полномочиями для ведения бизнеса;
- (c) продает товары и оказывает услуги в процессе своей коммерческой деятельности другим субъектам с целью получения прибыли или полного возмещения издержек;
- (d) не зависит на постоянной основе от государственного финансирования, оставаясь непрерывно действующим предприятием (кроме случаев, когда закупка продукции осуществляется на формальной основе); и
- (e) контролируется субъектом государственного сектора.

Кассовый метод бухгалтерского учета

1.2.2 Кассовый метод бухгалтерского учета признает операции и события только тогда, когда наличные денежные средства (включая денежные эквиваленты) получены или выплачены субъектом. Финансовая отчетность, составленная по кассовому методу, предоставляет читателям информацию об источниках денежных средств, полученных в течение

определенного периода, о том, на какие цели были использованы денежные средства и об остатках кассовой наличности на отчетную дату. Основой оценки в финансовой отчетности являются остатки денежных средств и соответствующие изменения. Пояснительные записки к финансовой отчетности могут представить дополнительную информацию об обязательствах, таких, как суммы к оплате и заимствования, а также о некоторых не-денежных активах, таких как дебиторская задолженность, инвестиции и недвижимость, здания и оборудования.

Эквиваленты денежных средств

- 1.2.3 Эквиваленты денежных средств предназначены в большей степени для выполнения краткосрочных денежных обязательств, а не для инвестиций или других целей. Инвестиция, чтобы быть квалифицированной в качестве эквивалента денежных средств, должна быть легко обратима в определенную сумму денежных средств и подвержена незначительному риску изменения стоимости. Таким образом, инвестиции обычно рассматриваются в качестве эквивалента денежных средств только тогда, когда они имеют короткий срок погашения, например, три месяца или меньше с даты их приобретения. Инвестиции в акционерный капитал исключаются из эквивалентов денежных средств, если только они не являются, по существу, эквивалентами денег.
- 1.2.4 Банковские займы обычно рассматриваются как денежные притоки. Однако, в некоторых странах банковский овердрафт, или превышение банковских кредитов, возмещаемый по требованию, составляет неотъемлемую часть управления денежными средствами субъекта. В таких условиях банковский овердрафт рассматривается в качестве компонента денежных средств. Характерной чертой таких соглашений с банками является то, что сальдо по счету в банке часто колеблется от положительного к отрицательному в результате такого превышения.
- 1.2.5 Движение денежной наличности не включает передвижки между статьями, формирующими денежные средства, потому что эти составляющие денежных средств являются частью контроля и регулирования денежными операциями субъекта, а не предметом увеличения или снижения контролируемых денежных средств. Управление денежными операциями включает инвестирование излишней кассовой наличности в денежные эквиваленты.

Денежные средства, контролируемые, отчитывающимся субъектом

- 1.2.6 Денежные средства контролируются субъектом, в том случае, если он может спользовать их для достижения собственных целей, или может иным способом извлечь доход из денежных средств, и исключить или регулировать доступ других к этому доходу. Денежные средства, собранные, ассигнованные или предоставленные определенному субъекту для финансирования целей его операционной деятельности,

приобретения основного капитала или возмещения обязательств, контролируются субъектом.

1.2.7 Суммы, вложенные в банковские счета субъекта, управляются самим субъектом. В некоторых случаях, денежные средства, которые правительственный субъект:

- (a) собирает от лица своего правительства (или другого субъекта), размещаются на его собственном банковском счете до момента передачи в доходную часть консолидированного бюджета или на другой государственный счет; и
- (b) должен передать третьим лицам от лица своего правительства, первоначально размещаются на его собственном банковском счете до передачи официально установленному получателю.

В таких случаях, субъект управляет денежными средствами только в течение того периода, когда денежные средства находятся на его банковском счету, т.е. до их передачи в доходную часть консолидированного бюджета, на другой государственный банковский счет или третьим лицам. Параграф 1.4.9 требует раскрытия кассового остатка, полученного субъектом к отчетной дате, который не доступен для использования субъектом или ограничен какими-либо внешними условиями. Дополнительное руководство по работе с денежными средствами в процессе их движения, которыми субъект управляет от лица других субъектов, включено в параграфы 2.1.15 до 2.1.22 Части 2 настоящего Стандарта.

1.2.8 В некоторых странах, государство контролирует расходы своих структурных подразделений и других субъектов через деятельность центрального казначейства, часто рассматриваемой сквозь призму "Единого счета Казначейства". При таких условиях, отдельные подразделения и субъекты не контролируют собственные банковские счета. Скорее, государственные денежные средства управляются центральным субъектом, посредством "единого" государственного счета или ряда счетов. Центральный субъект осуществляет платежи от лица отдельных подразделений и субъектов при наличии соответствующего разрешения и документации. Следовательно, подразделения и субъекты не контролируют денежные средства, выделенные для них или иным способом предоставленные им в целях расходования. В подобных случаях, расходы, понесенные отдельными подразделениями и субъектами, должны быть отражены в отчетной документации в отдельной колонке «Счет казначейства» (или под другим примерным названием) в Отчете о движении денежных средств в соответствии с требованиями параграфа 1.3.24 (a).

1.2.9 В некоторых случаях, функция централизованного казначейства осуществляется субъектом, который контролирует счетом (ами) в банке, из которого производятся платежи от лица отдельных операционных подразделений и других субъектов. В таких случаях, передача средств и платежи производимые на и с этих банковских счетов, отражают

денежные поступления и выплаты, которые управляются центральным субъектом от лица отдельных операционных подразделений и других субъектов. Параграф 1.3.13 устанавливает, что денежные поступления и платежи, являющиеся результатом сделок произведенных субъектом от лица других субъектов и признанные в первичных финансовых отчетах, могут отражаться на нетто-основе. Параграф 1.4.9 требует раскрытия кассового остатка, имеющегося у подотчетного субъекта на отчетную дату не доступного для использования субъектом или являющегося объектом внешних ограничений.

1.3 Требования к представлению и раскрытию

Определения

1.3.1 *В настоящем Стандарте используются следующие термины, значение которых приводится ниже:*

Учетная политика – конкретные принципы, основы, условия, правила и практика, принятые субъектом для подготовки и представления финансовой отчетности.

Существенность – информация является существенной, если ее выпадение, отсутствие или искажение может оказать влияние на решения или оценки, которые сделаны на основе финансовой отчетности использующими ее лицами. Существенность зависит от характера или размера статьи или серьезности ошибки, допущенной в результате пропуска или искажения информации.

Отчетная дата – дата последнего дня отчетного периода, к которому относится финансовая отчетность.

Экономическая организация – представляет собой группу субъектов, включающих контролирующий субъект и один или более контролируемых субъектов.

1.3.2 Финансовая отчетность является результатом обработки большого количества операций, которые структурно объединяются в группы в соответствии с их характером или функцией. Финальный этап процесса объединения и классификации состоит в представлении сжатых и классифицированных данных, которые образуют строчные статьи либо в самой финансовой отчетности, либо в пояснительной записке к ней. Если строчная статья сама по себе не является существенной, она объединяется с другими статьями либо в самой финансовой отчетности либо в пояснительной записке. Статья, которая недостаточно существенна для того, чтобы требовалось ее отдельное представление в самой финансовой отчетности, может, тем не менее, быть достаточно существенной, чтобы быть представленной отдельно в пояснительной записке.

1.3.3 Принцип существенности предполагает, что конкретные требования к раскрытию Международных Стандартов Финансовой Отчетности для

государственного Сектора могут не выполняться, если полученная в результате этого информация не существенна.

Финансовая отчетность

- 1.3.4 *Субъект должен подготовить и представить финансовую отчетность общего назначения, которая включает следующие компоненты:*
- (a) отчет о денежных поступлениях и платежах, который:*
 - (i) признает все денежные поступления, платежи и кассовый остаток управляемые субъектом; и*
 - (ii) отдельно идентифицирует платежи, произведенные третьими лицами от лица субъекта в соответствии с параграфом 1.3.24 настоящего Стандарта;*
 - (b) учетная политика и пояснительные записки; и*
 - (c) когда субъект публикует свой утвержденный бюджет, то производится сопоставление бюджетных и фактических сумм либо в отдельном дополнительном финансовом отчете, либо в качестве столбца бюджета в отчете по денежным поступлениям и платежам в соответствии с параграфом 1.9.8. настоящего Стандарта.*
- 1.3.5 *Когда субъект принимает решение о раскрытии информации, подготовленной на основе не кассового, а другого метода учета как определено в данном Стандарте и если иначе не оговорено в параграфе 1.3.4 (a) или 1.3.4 (c), то такая информация должна быть раскрыта в пояснительной записке к финансовой отчетности.*
- 1.3.6 Финансовая отчетность общего назначения включает в себя отчет о денежных поступлениях и платежах и другие отчеты, которые раскрывают дополнительную информацию о денежных поступлениях, платежах и остатках, контролируемых субъектом, а также учетную политику и пояснительные записки. В соответствии с требованиями параграфа 1.3.4 (a) (i) указанными выше, только денежные поступления, платежи и кассовый остаток, контролируемые отчитывающимся субъектом, признаются в отчете о денежных поступлениях, платежах или в других отчетах, которые могут быть составлены. В соответствии с требованиями параграфа 1.3.4 (a) указанными выше, финансовая отчетность общего назначения может включать сопоставление бюджетных и фактических сумм в качестве дополнительной финансовой отчетности.
- 1.3.7 Параграф 1.3.24 настоящего Стандарта требует раскрытия непосредственно в отчете о денежных поступлениях и платежах определенных платежей, произведенных третьими лицами от лица отчитывающегося субъекта. Платежи, произведенные третьими лицами, не удовлетворяют определению денежных средств, выплат денежных

средств и поступлений денежных средств как это установлено в параграфе 1.2.1 данного Стандарта и не представляются в качестве денежных поступлений и платежей контролируемых отчитывающимся субъектом в отчете о денежных поступлениях и платежах или в других отчетах, которые могут составляться отчитывающимся субъектом. Параграф 1.9.17 настоящего Стандарта предусматривает возможность сопоставления субъектом бюджетных и фактических сумм в виде дополнительных столбцов бюджета в отчете о денежных поступлениях и платежах только в том случае, если финансовая отчетность и бюджет готовятся на сопоставимой основе. Если бюджет и финансовая отчетность не формируются на сопоставимой основе, то представляется отдельный сравнительный отчет бюджетных и фактических сумм.

1.3.8 Пояснительная записка к финансовой отчетности включает в себя описательную информацию или более детализированные таблицы и анализ сумм, отраженных на лицевой стороне финансовых отчетов, а также в качестве дополнительной информации. Она также, включают в себя информацию, требуемую и поощряемую к раскрытию, согласно настоящему Стандарту. Они могут также включать другие раскрытия, которые необходимы для достижения объективного представления и усиления подотчетности.

1.3.9 Настоящий Стандарт не препятствует субъекту включать в свою финансовую отчетность общего назначения и другие отчеты, имеющие дополнительную информацию о денежных поступлениях и платежах как указано выше в параграфе 1.3.4. Следовательно, финансовая отчетность общего назначения может включить отчеты, которые отражают:

- (a) данные о денежных поступлениях, наличных платежах и кассовом остатке ключевых категорий финансирования, таких как консолидированный фонд по доходам;
- (b) обеспечивают дополнительную информацию об источниках и распределении кредитов, характере и видах наличных платежей; или
- (c) предоставляет сопоставление фактических и бюджетных сумм.

В соответствии с вышеприведенными требованиями параграфа 1.3.5, любые дополнительные отчеты содержат информацию только о денежных поступлениях, платежах и остатках контролируемых субъектом.

1.3.10 Субъекты, составляющие отчетность на основе кассового метода, зачастую собирают информацию по статьям, которые не признаются при использовании кассового метода. К примеру, они могут включать более подробную информацию о:

- (a) дебиторской задолженности, счетах к оплате, заимствованиях и других обязательствах, не-денежных активах и накапливаемых суммах доходов и расходов;

- (b) заказах и условных обязательствах; а также
- (c) о показателях деятельности и достижении целей по предоставлению услуг.

1.3.11 Субъекты, составляющие финансовую отчетность общего назначения в соответствии с настоящим Стандартом, могут раскрывать дополнительную информацию в пояснительных записках к финансовым отчетам, то есть там, где эта информация, может стать наиболее полезной для пользователей. В случаях подобного раскрытия информации, пояснение должно быть сделано в ясной и доступной для понимания форме. Также, сопоставления с бюджетом можно включать в пояснительную записку, если они не раскрываются в самой финансовой отчетности. Часть 2 настоящего Стандарта поощряет включение в финансовую отчетность общего назначения информации о неденежных активах и обязательствах, а также сопоставление с бюджетом.

Информация к представлению в отчете о денежных поступлениях и платежах

1.3.12 *Отчет о денежных поступлениях и платежах должен представить следующую информацию за отчетный период:*

- (a) *общий объем денежных поступлений субъекта, с отдельным указанием подклассов общего объема денежных поступлений и с использованием соответствующего метода классификации для операций субъекта;*
- (b) *общий объем платежей субъекта, с отдельным указанием подклассов общего объема платежей и с использованием соответствующего метода классификации для операций субъекта; и*
- (c) *начальное и конечное сальдо денежных средств субъекта.*

1.3.13 *Отчеты об общем объеме денежных поступлений и платежей, а также о денежных поступлениях и платежах по каждому подклассу, необходимо составлять на брутто-основе, за исключением следующих случаев, когда отчеты необходимо составлять на нетто-основе:*

- (a) *они являются результатом сделок, которыми субъект управляет от лица других сторон и которые признаются в отчете о денежных поступлениях и платежах; или*
- (b) *они относятся к операциям с быстрым оборотом, значительным объемом и сжатыми сроками платежа.*

1.3.14 *Линейные статьи отчета, заголовки и общие объемы подклассов должны быть представлены в отчетах о денежных поступлениях и платежах в тех случаях, когда такое представление необходимо для справедливого представления информации о денежных поступлениях, платежах и остатках денежных средств субъекта.*

- 1.3.15 Настоящий Стандарт требует от всех субъектов представления отчета о денежных поступлениях и платежах, который раскрывает информацию о начальном и конечном сальдо денежных средств, общем объеме денежных поступлений и платежей за отчетный период, а также информацию об их основных подклассах. Это послужит гарантией представления всесторонней информации в финансовой отчетности об остатках денежных средств субъекта и изменениях в них в течение периода в доступном и понятном для пользователей формате.
- 1.3.16 Раскрытие информации о таких вопросах, как остатки денежных средств субъекта, в частности о том, являются ли источниками этих средств налоги, штрафы, сборы, и/или кредиты и были ли они затрачены с целью покрытия операционных расходов, или на приобретение основных средств или погашения задолженности, повысит прозрачность и подотчетность финансовой отчетности. Эти раскрытия создают условия для более информативного анализа и оценки текущих денежных ресурсов субъекта, вероятных источников дохода и устойчивости будущих притоков денежных средств.

Классификация

- 1.3.17 Подклассы (или классы) общего объема денежных поступлений и платежей, которые раскрываются в соответствии с параграфами 1.3.12 и 1.3.14, являются вопросами профессионального суждения. Это суждение должно основываться на объективных и качественных характеристиках финансовой отчетности, составленной на основе кассового метода учета. Приложение 4 настоящего Стандарта резюмирует качественные характеристики финансовой отчетности. Общий объем денежных поступлений может быть классифицирован, к примеру, по денежным поступлениям, полученным от: налогообложения или ассигнований; грантов и субсидий, заимствований; от продажи собственности, зданий и оборудования и других видов предоставляемых услуг и торговой деятельности. Общие суммы платежей могут быть классифицированы к примеру, по следующим категориям: предоставление различных видов услуг, включая трансферты своим подразделениям или другим государственным органам или субъектам; реализация программ по сокращению долгов; приобретение собственности, зданий и оборудования; и любая торговая деятельность. Возможны альтернативные способы представления отчетности, к примеру, общий объем денежных поступлений можно классифицировать в соответствии с их источниками, а выплаты денежных средств - согласно характеру платежей или их функциям или программам в рамках субъекта.

Линейные статьи отчета, заголовки и промежуточные суммы

- 1.3.18 Факторы, которые необходимо учесть при определении того, какие именно линейные статьи отчета, заголовки и промежуточные суммы должны быть представлены в рамках каждой под-классификации в соответствии с вышеприведенными требованиями параграфа 1.3.14,

коорые включают: требования других разделов данного Стандарта (например, согласно требованию параграфа 1.10.8, общая сумма внешней помощи, полученная в денежном выражении в течение определенного периода, должна раскрываться отдельно на лицевой стороне Отчета о денежных поступлениях и платежах); оценку вероятной значимости раскрываемой информации для пользователей; степень, до которой возможно предоставление необходимого разъяснения и раскрытия в пояснительной записке к финансовым отчетам. Параграфы с 2.1.23 по 2.1.30 Части 2 настоящего Стандарта дают дополнительные раскрытия основных категорий движения денежной наличности, предоставление которых субъектом поощряется в пояснительных записках к финансовой отчетности или непосредственно в финансовых отчетах. Вероятно, что в большинстве случаев, но не обязательно во всех, эти раскрытия будут удовлетворять вышеприведенным требованиям параграфа 1.3.12.

Отчетность на нетто-основе

- 1.3.19 Настоящий Стандарт требует представления отчетности по денежным поступлениям, платежам и отсаткам на брутто-основе, за исключением обстоятельств, приведенных выше в параграфе 1.3.13. Параграфы 1.3.20 и 1.3.21 ниже дают подробное описание обстоятельств, при которых может быть обосновано составление отчетности на нетто-основе.
- 1.3.20 Правительства, государственные ведомства и другие правительственные субъекты могут управлять денежными операциями или другим образом выступать в качестве агентов от имени и по поручению других субъектов. Эти управляемые и посреднические операции могут состоять из сбора доходов от лица другого субъекта, передачи средств правомочным получателям (бенефициариям) или хранения денежных средств от лица своих доверителей. Примерами такой деятельности является следующее:
- (a) сбор налогов одним уровнем государственного управления для другого уровня, за исключением налогов, собираемых органом государственного управления для своих собственных нужд в рамках договоренности о распределении налоговых поступлений между уровнями государственной власти;
 - (b) принятие и выплата депозитов до востребования финансового учреждения;
 - (c) средства инвестиционного или трастового субъектов, предназначенные для клиентов;
 - (d) арендная плата, собираемая по поручению владельцев собственности и отчисляемая им;
 - (e) трансферты, передаваемые органом государственного управления третьим лицам согласно законодательству или нормативно-правовым положениям другой государственной структуры ; и

- (f) средства, регулируемые центральным органом государственного управления (субъектом) на основе “единого счета” для управления государственными расходами (как указано в параграфе 1.2.8).

- 1.3.21 В большинстве случаев, денежные средства, полученные субъектом от проведения операций в качестве агента, размещаются им на трастовых счетах или прямо на банковских счетах получателей денежных средств. В таких случаях, субъект не контролирует денежные средства, полученные от проведенных сделок, и потоки денежных средств не являются частью денежных поступлений, наличных платежей или остатков денежных средств субъекта. Однако, в других случаях полученные денежные средства депонируются на банковские счета, контролируемые субъектом, выступающим в качестве агента, а квитанция о передаче этих денежных средств прилагается к отчету субъекта о денежных поступлениях и платежах.
- 1.3.22 В некоторых случаях, объемы денежных потоков, являющихся результатом проведенных сделок и "проводящихся" через банковский счет отчитывающегося субъекта могут значительно превышать объемы сделок, осуществленных самим субъектом, и контроль может осуществляться только в короткий период времени, т.е. до того, как данные денежные средства будут переданы конечным получателям. Это положение верно и в отношении других потоков денежных средств, включая, предоставленные авансовые платежи и выплаты в погашение долга на:
- (a) приобретение и реализацию инвестиций; и
 - (b) по другим краткосрочным заимствованиям, к примеру, с периодом наступления срока платежа в три месяца или меньше.
- 1.3.23 Признание этих денежных операций на брутто - основе может подвергнуть сомнению способность финансовой отчетности отдельных органов государственного управления и государственных учреждений давать объективную информацию о денежных поступлениях и платежах, осуществленных в результате собственной деятельности субъекта. Соответственно, настоящий Стандарт позволяет проводить взаимозачет денежных поступлений и платежей и составлять отчетность о денежных поступлениях и платежах на нетто-основе при наличии обстоятельств, указанных в параграфе 1.3.13.

Платежи, осуществляемые третьими лицами от лица субъекта

- 1.3.24 *В тех случаях, когда в течение отчетного периода третье лицо напрямую занимается урегулированием обязательств субъекта или приобретает товары и услуги в пользу субъекта, раскрытие должно приводиться в отдельных столбцах на лицевой стороне самого отчета о денежных поступлениях и платежах:*
- (a) *общая сумма платежей, произведенных третьими лицами, являющихся частью экономического субъекта, к которому*

принадлежит отчитывающийся субъект, при этом отдельно отражаются подклассы источников и использование общей суммы платежей на основе классификации, соответствующей операциям субъекта; и

- (b) *общая сумма платежей, произведенных третьими лицами, не являющимися частью экономического субъекта, к которому относится отчитывающийся субъект, при этом отдельно отражая подклассы источников и использование общей суммы платежей на основе классификации, соответствующей операциям субъекта.*

Такое раскрытие может быть сделано только в том случае, если в течение отчетного периода, субъект получит официальное уведомление от третьего лица или от получателя о произведенном платеже или иным образом подтвердит факт платежа.

- 1.3.25 В случаях, когда правительство управляет расходами отдельных своих ведомств и других субъектов через централизованную функцию казначейства или “единый счет”, платежи осуществляются центральным субъектом от лица этих ведомств и субъектов при наличии соответствующего разрешения и документации. При этом не контролируются ведомством или другим субъектом притоки и оттоки денежных средств и остатки. Однако, ведомство или другой субъект получают выгоду от платежей, произведенных от их лица и знание суммы этих платежей имеет важное значение для идентификации денежных ресурсов, выделенных правительством для деятельности субъекта в течение определенного периода. Согласно вышеприведенному параграфу 1.3.24 (a), ведомство или другой субъект отчитываются в отдельной колонке на лицевой стороне отчета о денежных поступлениях и платежах, о суммах платежей, произведенных центральным субъектом от своего лица, а также об источниках и об использовании ресурсов, классифицированных на соответствующей для ведомства или другого субъекта основе. Подобное раскрытие дает возможность пользователям определить общую сумму произведенных платежей, цели расходования средств и того, были ли платежи выделены и ассигнованы из общей суммы доходов, специализированных фондов или других источников.
- 1.3.26 В некоторых административно-территориальных единицах, государственные ведомства или другие субъекты имеют собственные банковские счета и контролируют определенные притоки и оттоки денежных средств и денежные остатки. В таких юрисдикциях, государственные директивы или инструкции могут содержать требования к определенным ведомствам или другим государственным субъектам о выполнении определенных обязательств по отношению к другим ведомствам или субъектам в части приобретения определенных товаров или услуг от лица другого ведомства или субъекта. Согласно параграфу 1.3.24 (a), отчитывающийся субъект должен показать в отдельной колонке отчета о денежных поступлениях и платежах, данные об общей сумме, источниках финансирования и расходовании средств за

отчетный период. Данная информация поможет пользователям установить общий объем денежных ресурсов экономического субъекта, использованных в деятельности субъекта за отчетный период, а также определить источники и направления использования этих средств.

- 1.3.27 В некоторых случаях, третьи лица, не являющиеся частью экономического субъекта, к которому относится отчитывающийся субъект, приобретают товары или услуги от лица субъекта или выполняют обязательства, относящиеся к субъекту. К примеру, национальное правительство может финансировать образовательные и оздоровительные программы, действующие в рамках провинциальных или муниципальных правительств посредством оплаты услуг непосредственно поставщикам, а также закупок необходимых товаров и их передачи соответствующим правительствам. Подобным же образом национальное правительство или независимое агентство по оказанию помощи могут непосредственно оплатить услуги строительной компании, которая строит дороги для определенного правительства, вместо того чтобы направить эти средства непосредственно в само правительство. Эти выплаты могут осуществляться посредством предоставления грантов или другого вида помощи или в виде ссуды, требующей погашения. В таких случаях, провинциальное или муниципальное правительство не получает денежные средства (включая денежные эквиваленты) или контроль над банковским счетом или другими средствами, установленными для получения дохода другим субъектом. Следовательно, сумма, урегулированная или оплаченная от его лица, не представляет собой "денежные средства" как это определено в настоящем Стандарте. Однако, правительство получает доход от денежных выплат, осуществляемых от его лица.
- 1.3.28 Параграф 1.3.24 (b) требует, чтобы субъект представлял информацию в отдельной колонке непосредственно в отчете о денежных поступлениях и платежах, об объеме, источниках и расходовании средств, совершенных третьими лицами, которые не являющихся частью экономического субъекта. Эти данные позволят пользователям определить общий объем денежных ресурсов, направленных на деятельность субъекта за отчетный период, а также объемы ресурсов, предоставленных от лиц, которые являются или не являются частью правительства, к которому принадлежит отчитывающийся субъект. В некоторых случаях, субъект может не знать о выплатах, произведенных от их имени третьими лицами за отчетный период. Это касается случаев, когда субъект не получил формального уведомления о платежной операции, произведенной третьим лицом, или не имеет другой возможности подтвердить факт платежа. Параграф 1.3.24 требует, чтобы платежи, произведенные от третьего лица, раскрывались в отчете о денежных поступлениях и платежах, в тот период, когда субъект получил формальное уведомление или другой подтверждающий документ.
- 1.3.29 Подклассы (или классы) источников и осуществление платежей через третьи лица, которые будут раскрыты согласно Параграфам 1.3.24 (a) и

1.3.24 (b), являются предметом профессионального суждения. Факторы, которые должны при этом учитываться, оговорены в параграфе 1.3.17.

Учетная политика и пояснительная записка

Структура пояснительной записки

1.3.30 Пояснительная записка к финансовой отчетности субъекта должна:

- (a) представлять информацию об основополагающих принципах подготовки финансовой отчетности и о конкретной учетной политике, выбранной и примененной для существенных операций и событий; и*
- (b) обеспечивать дополнительную информацию, которая не представлена в самой финансовой отчетности, но необходима для объективного отражения информации о денежных поступлениях, платежах и денежных остатках субъекта.*

1.3.31 Пояснительная записка к финансовой отчетности должна быть представлена в упорядоченном виде. В самом отчете о денежных поступлениях и платежах, и в других финансовых отчетах по каждой статье должны делаться ссылки на любую относящуюся к ней информацию в пояснительной записке.

Выбор и раскрытие учетной политики

1.3.32 Финансовая отчетность общего назначения должна представлять информацию, которая была бы:

- (a) понятной;*
- (b) удовлетворяющей требованиям пользователей для принятия решений и подотчетности; и*
- (c) надежной в:*
 - (i) объективном представлении денежных поступлений, платежей и денежных остатков субъекта, а также другой информации требующей раскрытия;*
 - (ii) нейтральной, т.е. свободной от предвзятости; и*
 - (iii) законченной.*

1.3.33 Качество информации, представленной в финансовой отчетности общего назначения, определяет полезность финансовой отчетности для пользователей. Параграф 1.3.32 требует разработки учетной политики для того, чтобы в финансовой отчетности содержалась информация, отвечающая ряду качественных характеристик. В Приложении 4 настоящего Стандарта резюмируются качественные характеристики финансовой отчетности. В Приложении также отмечается, что своевременность предоставленной информации может иметь влияние как на существенность, так и на надежность финансовой информации.

Ведение законченных по содержанию и точных бухгалтерских записей в отчетный период имеет существенное значение для своевременного составления финансовой отчетности общего назначения.

- 1.3.34** *Раздел пояснительной записки к финансовой отчетности, касающийся учетной политики, должен содержать описание каждой учетной политики, которая необходима для соответствующего понимания финансовой отчетности, включая все уровни, к которым субъект применил какие-либо переходные положения в настоящем Стандарте.*
- 1.3.35** *Бухгалтерский учет, осуществляемый ненадлежащим образом, не может быть исправлен ни посредством раскрытия использованной учетной политики, ни посредством пояснительных записок или пояснительного материала.*
- 1.3.36** При принятии решения о раскрытии определенной учетной политики, руководство рассматривает вопрос о пользе раскрытия для пользователей в понимании ими способов проведения операций или событий, отраженных в отчетах о денежных поступлениях, платежах и остатках. Учетная политика может быть существенной даже если суммы, указанные в течение текущих и предшествующих периодов, не являются существенными. Параграф 1.3.4 настоящего Стандарта определяет, что финансовая отчетность общего назначения включает в себя учетную политику и пояснительные записки. Следовательно, требования параграфа 1.3.34 относятся и к пояснительным запискам к финансовой отчетности.
- 1.3.37** *В случае, если субъект принимает решение о включении в свою финансовую отчетность каких-либо раскрытий, поощряемых Частью 2 настоящего Стандарта, они должны осуществляться в соответствии с требованиями параграфа 1.3.32.*
- 1.3.38** Часть 2 настоящего Стандарта поощряет раскрытие дополнительной информации в пояснительной записке к финансовой отчетности. Раскрытие должно быть представлено в понятной форме и соответствовать другим качественным характеристикам финансовой отчетности.

1.4 Общие сведения

Отчетный период

- 1.4.1** *Финансовая отчетность общего назначения должна представляться, как минимум, ежегодно. Когда в исключительных обстоятельствах имеет место изменение отчетной даты субъекта, а годовая финансовая отчетность представляется за период дольше или короче одного года, субъект должен раскрыть в дополнение к периоду, который отображается в финансовой отчетности, следующую информацию, касающуюся:*

- (a) *Причин применения периода, отличного от годового и*
- (b) *факта несопоставимости сравниваемых сумм.*

- 1.4.2 Отчетная дата - это дата последнего дня отчетного периода, к которому относится финансовая отчетность. В исключительных случаях субъект может быть вынужден или может решить изменить отчетную дату, например, чтобы была более тесная увязка отчетного цикла с бюджетным циклом. Когда это имеет место, важно, чтобы была раскрыта причина изменения отчетной даты и что пользователи понимают, что суммы, показанные за текущий период и сравниваемые суммы являются несопоставимыми.
- 1.4.3 Обычно финансовая отчетность готовится последовательно в течение годового периода. Однако некоторые субъекты предпочитают представлять отчеты, например, за период продолжительностью в 52 недели, что обусловлено практической целесообразностью. Настоящий Стандарт не запрещает такую практику, так как полученная в итоге финансовая отчетность вряд ли будет существенно отличаться от составляемой для годового периода.

Своевременность

- 1.4.4 Полезность финансовой отчетности снижается, если она не была представлена пользователям в течение приемлемого периода после отчетной даты. Субъект должен быть в состоянии подготовить свою финансовую отчетность в течение шести месяцев после отчетной даты, хотя поощряется срок, не превышающий три недели. Такой постоянный фактор, как сложность операционной деятельности субъекта, не является достаточным основанием для несвоевременного представления отчетности. Во многих странах нормативно-правовыми актами устанавливаются более конкретные предельные сроки.

Дата разрешения на публикацию

- 1.4.5 *Субъект должен раскрыть информацию о дате публикации финансовой отчетности и о лице, предоставившем официальное разрешение на ее публикацию. Если какой-либо другой орган имеет полномочия на внесение поправок в финансовую отчетность после ее публикации, субъект должен раскрыть этот факт.*
- 1.4.6 Дата разрешения на публикацию - это дата получения одобрения от соответствующего лица или органа опубликовать финансовую отчетность. Для пользователей важно знать дату разрешения на публикацию данной финансовой отчетности, поскольку, финансовая отчетность не отражает события после этой даты. Для них также важно знать о тех редких обстоятельствах, при которых любые лица или организация имеют полномочие вносить поправки в финансовую отчетность после даты публикации. Примерами лиц или органов, владеющих такими полномочиями, являются соответствующие министры, правительства, частью которого является субъект, Парламент

или выборный орган представителей. В случае, если вносятся изменения, исправленная финансовая отчетность становится новым набором финансовой отчетности.

Информация о субъекте

1.4.7 *Субъект должен раскрывать следующие аспекты, если они не являются раскрытыми где-либо еще в информации, опубликованной вместе с финансовой отчетностью:*

- (a) постоянное местонахождение и правовая форма субъекта, его юридический адрес;*
- (b) описание характера операций и основной деятельности субъекта;*
- (c) ссылка на соответствующий нормативно-правовой акт, регулирующий операции субъекта; и*
- (d) название контролирующего субъекта и первичного контролирующего субъекта в экономической организации (там, где это применимо).*

1.4.8 Раскрытие информации, требуемой в соответствии с параграфом 1.4.7, позволит пользователям идентифицировать характер операций субъекта и понять законодательные и институциональные рамки деятельности. Это необходимо для целей подотчетности и поможет пользователям в понимании и оценке финансовой отчетности субъекта.

Ограничения по денежным остаткам и доступу к займам

1.4.9 *Субъект должен раскрыть в пояснительной записке к финансовой отчетности вместе с комментариями, характер и объем:*

- (a) существенных денежных остатков, не доступных для использования субъектом;*
- (b) существенных денежных остатков, подчиняющихся внешним ограничениям; и*
- (c) неиспользованных возможностей получения займа, которые могут быть использованы для будущей операционной деятельности и выполнения обязательств инвестиционного характера, с указанием любых ограничений на использование этих средств.*

1.4.10 Остатки денежных средств субъекта не доступны для использования, в случаях когда, к примеру, контролируемый субъект, осуществляет свою деятельность в стране, где действуют определенные ограничения, касающиеся валютного контроля или другие виды правовых ограничений и остатки не являются доступными для общего использования контролирующим или другими контролируемыми субъектами.

- 1.4.11 Остатки денежных средств, контролируемые субъектом, могут подчиняться ограничениям относительно цели или времени их использования. Такая ситуация зачастую возникает в случае, если субъект получает целевой грант или субсидию, а также, если на отчетный период, субъект, в качестве агента, держит на своих собственных счетах денежные средства, собранные для других сторон, но еще не переданные им. Хотя эти денежные остатки контролируются субъектом и отражаются в отчете в качестве денежных остатков субъекта, целесообразно сделать отдельное раскрытие суммы таких статей пользователям финансовой отчетности.
- 1.4.12 Неиспользованные возможности получения займа являются потенциальным источником денежных средств для субъекта. Соответствующее раскрытие объема этих средств позволит пользователям финансовой информации оценить доступность этих денежных средств, а также объем денежных средств, использованных субъектом за отчетный период.

Последовательность представления

- 1.4.13 *Представление и классификация статей в финансовой отчетности должны сохраняться от одного периода к следующему за исключением случаев, приведенных ниже:*
- (a) *значительное изменение в характере операций субъекта или когда анализ представленной им финансовой отчетности показывает, что изменение приведет к более точному представлению событий или операций; или*
 - (b) *изменение в представлении требуется будущей поправкой к настоящему Стандарту.*
- 1.4.14 Значительная реструктуризация соглашений по поставке услуг; создание нового или прекращение деятельности существующего крупного государственного субъекта; значительное приобретение или выбытие активов, или анализ общего представления субъектом финансовой отчетности общего назначения могут вызвать необходимость иного представления отчета о денежных поступлениях и платежах, или другой отдельной финансовой отчетности. Например, правительство может лишиться государственного сберегательного банка, который представляет собой один из наиболее значительных контролируемых субъектов и экономическая организация, оставшаяся в результате, осуществляет в основном административные и политико-консультационные услуги. В этом случае представление финансовой отчетности, касающейся основной деятельности правительства в качестве финансового института, вряд ли будет важным.
- 1.4.15 Субъект должен вносить изменения в способ представления финансовой отчетности только в том случае, когда модифицированная структура, вероятно, будет сохраняться, или если выгода от альтернативного представления очевидна. Когда производятся такие изменения в

представлении финансовой отчетности, субъект пересматривает классификацию своей сравнительной информации в соответствии с параграфом 1.4.19. В том случае, если субъект принял Международный Стандарт Финансовой Отчетности для Общественного Сектора, изменение в представлении финансовой отчетности в целях приведения ее в соответствие с национальными требованиями разрешается в тех пределах, в которых пересмотренный формат финансовой отчетности соответствует требованиям настоящего Стандарта.

Сравнительная информация

- 1.4.16 Сравнительная информация должна раскрываться в отношении предшествующего периода для всей числовой информации финансовой отчетности, раскрытие которой в финансовой отчетности требуется настоящим Стандартом, если только обратное не разрешается или не требуется Международным Стандартом Финансовой Отчетности для Общественного Сектора, за исключением финансовой отчетности за отчетный период, в котором впервые был применен настоящий Стандарт. Сравнительная информация должна включаться в повествовательную и описательную информацию, когда это уместно для понимания финансовой отчетности за текущий период.*
- 1.4.17 Настоящий Стандарт требует представления отчета о денежных поступлениях и платежах и определяет раскрытия, которые необходимо представить в данном отчете и в пояснительных записках к нему. Настоящий Стандарт не запрещает подготовку дополнительной финансовой отчетности. Часть 2 настоящего Стандарта поощряет представление определенных дополнительных раскрытий. В случаях, когда в дополнение к отчету о денежных поступлениях и платежах составляется финансовая отчетность, или производятся раскрытия, поощряемые Частью 2 настоящего Стандарта, то также поощряется раскрытие сравнительной информации.
- 1.4.18 В некоторых случаях повествовательная информация, представленная в финансовой отчетности за предшествующий период (периоды), продолжает быть уместной в текущем периоде. Например, подробности правового спора, исход которого был неопределенным на последнюю отчетную дату и еще должен быть разрешен, раскрываются в текущем периоде. Пользователи финансовой отчетности получают выгоду от знания того, что на последнюю отчетную дату существовала неопределенность, и что в течение периода предпринимались меры по снятию неопределенности.
- 1.4.19 Когда представление или классификация статей, требуемых для раскрытия в финансовой отчетности изменены, сравнительные суммы должны переклассифицироваться, если только это не является практически неосуществимым, чтобы обеспечить сопоставимость с текущим периодом, кроме того, раскрытию подлежат характер, сумма, и причина любой переклассификации.*

Когда переклассификация сравнительных сумм является практически нецелесообразной, субъект должен раскрывать причину непроведения переклассификации и характера изменений, которые были бы сделаны в случае переклассификации сумм.

- 1.4.20 В некоторых условиях нецелесообразно проводить переклассификацию сравнительной информации для достижения сопоставимости с текущим периодом. Например, в предшествующем (их) периоде(ах) данные могут быть собраны таким образом, что не позволяют проведение переклассификации, а создание новой информации неоправданно. В таких условиях должен раскрываться характер корректировок сравнительных сумм, которые следовало бы сделать.

Идентификация финансовой отчетности

- 1.4.21 ***Финансовая отчетность должна четко определяться и быть отличной от прочей информации, содержащейся в том же самом опубликованном документе.***

- 1.4.22 Эти стандарты применяются только к финансовой отчетности, а не к прочей информации, представленной в годовом отчете или другом документе. Таким образом, важно, чтобы пользователи могли отличать информацию, которая подготовлена с применением настоящих Стандартов от прочей информации, которая может быть полезной для пользователей, но не является предметом настоящего Стандарта.

- 1.4.23 ***Каждый компонент финансовой отчетности должен быть четко определен. Кроме того, следующая информация должна быть четко выделена и приведена повторно, если это необходимо для должного понимания представленной информации:***

- (a) название отчитывающегося субъекта или другие отличительные признаки;***
- (b) охватывает ли финансовая отчетность отдельный субъект или экономическую организацию;***
- (c) отчетная дата или период, охватываемые финансовой отчетностью, в зависимости от того, что больше подходит для соответствующего компонента финансовой отчетности;***
- (d) валюта отчетности; и***
- (e) степень точности при представлении цифр финансовой отчетности.***

- 1.4.24 Требования, приведенные в параграфе 1.4.23, обычно могут быть удовлетворены путем представления постраничных заголовков и сокращенных заголовков колонок на каждой странице финансовой отчетности. Для определения наилучшего способа представления такой информации требуется экспертная оценка. Например, когда финансовая отчетность считывается в электронном виде, отдельные страницы могут не использоваться. В таких случаях, статьи, определенные параграфом

1.4.23 должны иметь такую частотность появления, которая была бы достаточной для правильного понимания данной информации.

- 1.4.25 Финансовая отчетность зачастую более понятна при представлении информации в тысячах или миллионах единиц валюты отчетности. Это допустимо только в том случае, если раскрывается уровень точности представления и сохраняется релевантность информации.

1.5 Корректировка ошибок

- 1.5.1 *В случае возникновения ошибок относительно денежных балансов содержащихся в финансовой отчетности, об объеме ошибочной суммы относящейся к предшествующему периоду необходимо сообщить путем корректировки денежных средств на начало периода. Сравнительная информация должна быть пересмотрена, за исключением случаев, когда это нецелесообразно.*

- 1.5.2 *Субъект должен раскрывать следующую информацию в пояснительных записках к финансовой отчетности:*

- (a) характер фундаментальной ошибки;*
- (b) величину корректировки; и*
- (c) факт повторного представления сравнительной информации либо констатация практической невозможности такого представления.*

- 1.5.3 Ошибки при подготовке финансовых отчетов одного или нескольких предшествующих периодов могут быть обнаружены в текущем периоде. Ошибки могут возникать в результате математических просчетов, ошибок при применении учетной политики, а также в результате искажения информации, обмана или невнимательности. В случае обнаружения ошибки в отношении предыдущего периода, остаток денежных средств на начало периода корректируется с целью исправления этой ошибки, а финансовая отчетность, включая сравнительную информацию за предыдущие периоды, представляется таким образом, как если бы ошибка была исправлена в периоде, когда она была сделана. Объяснение ошибки и ее корректировка включаются в пояснительную записку.

- 1.5.4 Пересчет сравнительной информации совсем необязательно приводит к исправлению финансовых отчетов, которые были утверждены руководящим органом или зарегистрированы и учтены регулирующими органами. Однако национальные законодательства могут требовать внесения изменений в такую финансовую отчетность.

- 1.5.5 Настоящий Стандарт требует представления отчета о денежных поступлениях и платежах и не запрещает представление других финансовых отчетов. В тех случаях, когда в дополнение к отчетам о денежных поступлениях и платежах представляется финансовая отчетность, к ней применяются требования, оговоренные в параграфах 1.5.1. и 1.5.2 относительно корректировки ошибок.

1.6 Консолидированная финансовая отчетность

Определения

В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

1.6.1 Консолидированная финансовая отчетность – представляет собой финансовые отчеты экономической организации, представленные как отчет отдельного субъекта.

Контроль, осуществляемый субъектом – означает способность управлять финансовой и операционной политикой другого субъекта, а также получать выгоды от его деятельности.

Контролируемый субъект – субъект, находящийся под контролем другого субъекта (называемого контролирующим субъектом).

Контролирующий субъект – субъект, который осуществляет контроль над одним или более контролируемым субъектом.

Экономическая организация представляет собой группу субъектов, включающих контролирующий субъект и один или более контролируемых субъектов.

Экономическая организация

1.6.2 В настоящем Стандарте, в целях финансовой отчетности, термин "экономическая организация" используется для обозначения группы субъектов, включающих контролирующий субъект и несколько контролируемых субъектов.

1.6.3 Иногда для обозначения экономической организации используются другие термины, такие как "административная организация", "финансовая отчитывающаяся организация", "консолидированная организация" и "группа".

1.6.4 Экономическая организация может включать субъекты, преследующие как социальные, так и коммерческие цели. Например, государственное учреждение жилищно-коммунального хозяйства может быть экономической организацией, которая включает как субъекты, предоставляющие жилье по номинальной цене, так и субъекты, которые обеспечивают жилые помещения на коммерческой основе.

Сфера применения консолидированной финансовой отчетности

1.6.5 Контролирующий субъект, отличный от суюбъекта, упомянутого в параграфах 1.6.7 и 1.6.8, должен представлять сводную финансовую отчетность, которая консолидирует все контролируемые субъекты, внешние и внутренние, кроме тех на которые дается ссылка в параграфе 1.6.6.

- 1.6.6 **Контролируемый субъект должен быть исключен из консолидации в случае, если он функционирует под жесткими внешними долгосрочными ограничениями, которые препятствуют контролирующему субъекту в получении дохода от своей деятельности.**
- 1.6.7 **Контролирующий субъект, который, в свою очередь, является полностью контролируемым субъектом, не должен представлять сводную финансовую отчетность при условии, что наличие пользователей такой финансовой отчетности мало вероятно или информационные потребности пользователей удовлетворяются сводной финансовой отчетностью контролирующего субъекта.**
- 1.6.8 **Контролирующий субъект, находящийся в полной собственности, не должен представлять сводную финансовую отчетность, при условии, что контролирующий субъект получает на это согласие владельцев миноритарной доли собственности.**
- 1.6.9 Пользователи финансовой отчетности правительства или иного государственного контролирующего субъекта обычно заинтересованы и нуждаются в информации о денежных средствах, контролируемых экономической организацией в целом. Сводная финансовая отчетность, которая представляет финансовую информацию об экономической организации как о едином субъекте без учета правовых границ между отдельными юридическими лицами, удовлетворяет эти потребности.
- 1.6.10 Параграф 1.3.4 настоящего Стандарта требует составления отчитывающимся субъектом отчета о денежных поступлениях и платежах. Согласно требованиям параграфа 1.6.5, отчеты о денежных поступлениях и платежах, подготовленные правительством или другим государственным отчитывающимся субъектом, который является контролирующим субъектом, консолидируют денежные поступления, денежные платежи и остатки денежных средств по всем субъектам, которые оно контролирует. Пояснительные раскрытия, требуемые Частью 1 настоящего Стандарта, также должны быть представлены на консолидированной основе. Приложение 5 настоящей отчетности иллюстрирует применение концепции контроля при определении субъекта финансовой отчетности.
- 1.6.11 Настоящий Стандарт не запрещает подготовку финансовой отчетности в дополнение к отчетам о денежных поступлениях и платежах. Дополнительные отчеты могут, к примеру, раскрывать дополнительную информацию о поступлениях и платежах, связанных с определенными группами финансирования или представлять дополнительные детали об определенных видах денежных средств. Часть 2 настоящего Стандарта дает определение дополнительных раскрытий, поощряемых к представлению субъектом. При необходимости, дополнительные отчеты и раскрытия также представляют консолидированную информацию.
- 1.6.12 Для целей финансовой отчетности, отчитывающийся субъект (субъект финансовой отчетности) может состоять из нескольких контролируемых

субъектов, включая государственные ведомства, агентства и Государственные или Муниципальные Коммерческие Предприятия. Определение рамок субъектов финансовой отчетности может быть затруднено из-за большого количества потенциальных субъектов. По этой причине субъекты финансовой отчетности часто определяются в соответствии с законодательством. В некоторых случаях, субъект финансовой отчетности, требуемый настоящим Стандартом, может отличаться от субъекта, определенного в соответствии с законодательством, и, возможно, потребуются дополнительные раскрытия для удовлетворения законодательных требований к отчетности.

- 1.6.13 Контролирующий субъект, который сам находится в полной собственности другого субъекта (как например, государственное агентство, которое находится в полной собственности государства), не всегда должен представлять сводную финансовую отчетность, так как такая отчетность может не требоваться контролирующим субъектом и потребности других пользователей могут быть лучше удовлетворены сводной финансовой отчетностью контролирующего его субъекта. Однако в общественном секторе многие контролирующие субъекты, которые либо полностью или почти полностью находятся в собственности других субъектов, представляют ключевые сектора или направления деятельности государства. В таких случаях, информационные потребности определенных пользователей не могут быть удовлетворены представлением сводной финансовой отчетности только на уровне государства, а целью настоящего Стандарта не является освобождение таких субъектов от составления сводной финансовой отчетности. Во многих странах государство признает это, а требования к финансовой отчетности таких субъектов, определены законом.
- 1.6.14 В некоторых странах контролирующий субъект, который находится почти в полной собственности другого субъекта (как например, государственное предприятие, которое имеет некую незначительную долю собственности частного сектора) также освобождается от представления сводной финансовой отчетности, если контролирующий субъект получает на это одобрение владельцев доли меньшинства. Нахождение почти в полной собственности часто означает то, что контролирующий субъект владеет 90 % и более голосов. В целях настоящего Стандарта, миноритарная доля (доля меньшинства) – это та часть контролируемого субъекта, приходящаяся на долю, которой контролирующий субъект не владеет прямо или косвенно через контролируемые субъекты.
- 1.6.15 В некоторых случаях экономическая организация может включать в себя ряд промежуточных контролирующих субъектов. Например, в то время как министерство здравоохранения может быть высшим контролирующим субъектом, возможно существование промежуточных контролирующих субъектов на местном или региональном уровне власти. Требования к учету и отчетности в каждой юрисдикции могут уточнять какие субъекты обязаны (или освобождены от обязанности) готовить

консолидированную финансовую отчетность. В том случае, если к промежуточному контролирующему субъекту не предъявляются требования о подготовке консолидированной отчетности, а наличие пользователей финансовой отчетности общего назначения экономического субъекта вероятно, то поощряется подготовка и публикация такого отчета промежуточными контролирующими субъектами.

Процедуры консолидации

1.6.16 Применяются следующие процедуры консолидации

- (a) остатки денежных средств и денежные операции между субъектами, существующими в рамках экономической организации, должны быть полностью устранены;*
- (b) когда финансовая отчетность, используемая при консолидации, составлена на разные отчетные даты, необходимо произвести корректировку для учета воздействия существенных денежных операций, произошедших между этими датами и датой составления финансовой отчетности контролирующего субъекта. В любом случае разрыв между отчетными датами не должен превышать периода трех месяцев; и*
- (c) консолидированная финансовая отчетность для аналогичных денежных операций должна составляться на основе единой учетной политики. Если использование единой учетной политики при подготовке сводной отчетности представляется невыполнимым, этот факт должен раскрываться вместе с указанием пропорциональных долей статей сводной финансовой отчетности, к которым применялась различная учетная политика.*

1.6.17 Процедуры консолидации, определенные в параграфе 1.6.16, обеспечивают основу для составления сводной финансовой отчетности для всех субъектов в рамках экономического субъекта как единой экономической единицы.

1.6.18 Консолидированная финансовая отчетность должна отражать только операции между экономическим субъектом и другими внешними субъектами. Соответственно, операции между субъектами в рамках экономической организации устраняются во избежание двойного подсчета. Например, государственное ведомство может продать физический актив другому государственному ведомству. Поскольку чистое влияние денежной наличности государственного отчитывающегося субъекта равняется нулю, эта операция должна быть аннулирована во избежание завышения объема денежных поступлений и платежей отчитывающегося субъекта всего государства. Государственный субъект может держать средства в государственном финансовом учреждении. Эти равенства устраняются на уровне всего

государства, потому что они представляют балансы в рамках экономического субъекта. Аналогично, деятельность ГКП за границей может производить оплату государственному ведомству денежными средствами, находящимися пути на отчетную дату. В этом случае, отказ от аннулирования операции привел бы к преуменьшению денежных балансов экономического субъекта и преувеличению его наличных платежей.

- 1.6.19 Индивидуальные субъекты в рамках экономического субъекта могут применять различную политику для классификации денежных поступлений и платежей и их представления в финансовой отчетности. Денежные поступления или платежи, являющиеся результатом подобных операций классифицируются и представляются в сводной финансовой отчетности аналогичным способом в случаях, когда это выполнимо.

Раскрытие консолидации

1.6.20 Следующие раскрытия должны быть представлены в сводной финансовой отчетности:

- (a) *перечень значительных контролируемых субъектов, включая название, страну регистрации (если она отлична от страны контролирующего субъекта); и*
- (b) *причины, по которым контролируемый субъект не включается в сводную отчетность.*

Переходные положения

- 1.6.21 Контролирующие субъекты, принимающие настоящий Стандарт, могут иметь много контролируемых субъектов со значительным количеством сделок между этими субъектами. Соответственно, могут возникнуть трудности с определением всех операций и остатков, которые следует исключить в целях подготовки сводной финансовой отчетности экономической организации. По этой причине, параграф 1.8.2, в течение переходного периода снимает требование об исключении всех остатков денежных средств и сделок между субъектами внутри экономической организации. Однако, параграф 1.8.3 требует что, если субъекты применяют переходное положение, они обязаны раскрыть тот факт, что не все остатки и операции, осуществляемые между субъектами внутри экономической организации были исключены.

1.7 Иностранная валюта

Определения

1.7.1 В данном Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

Валютный курс на момент закрытия рынка (котировка закрытия) - "спотовый" курс валюты на отчетную дату.

***Курсовая разница вследствие изменений обменного курса** – разница обусловленная указанием в отчете одного и того же количества единиц иностранной валюты, выраженной в валюте отчетности по различным обменным курсам.*

***Обменный курс** - коэффициент, используемый при обмене двух валют.*

***Иностранная валюта** – валюта, отличная от той, в которой ведется отчетность субъекта.*

***Отчетная валюта** – валюта, используемая для представления финансовой отчетности.*

Порядок учета денежных поступлений, платежей и остатков в иностранной валюте

- 1.7.2 Денежные поступления и платежи, возникающие в результате операций в иностранной валюте, должны отражаться в валюте отчетности субъекта путем применения к сумме в иностранной валюте обменного курса между отчетной и иностранной валютами на дату поступлений и платежей.
- 1.7.3 Отчеты о балансах денежных средств в иностранной валюте необходимо составлять на основе обменного курса валют на момент закрытия рынка.
- 1.7.4 Денежные поступления и платежи иностранного контролируемого субъекта должны пересчитываться согласно обменному курсу между отчетной и иностранной валютами на дату поступлений и платежей.
- 1.7.5 Субъект должен раскрыть сумму различий между курсами валют, включенную как регулирование пунктов между начальным сальдо и конечным сальдо денежных средств за период.
- 1.7.6 В случае, если валюта отчетности отличается от национальной валюты, причина использования валюты, отличной от национальной, должна быть раскрыта. Причина любого изменения в валюте отчетности также должна быть раскрыта.
- 1.7.7 Правительства и государственные субъекты могут осуществлять сделки в иностранных валютах, к примеру, таких как получение займов в иностранной валюте или приобретение товаров и услуг, при которых закупочная цена определяется в иностранной валюте. Они могут также осуществлять зарубежные операции и переводить и получать денежные средства от этих зарубежных операций. Для того чтобы включить операции в иностранной валюте и зарубежные операции в финансовую отчетность, субъект должен отразить денежные поступления, платежи и остатки валюты отчетности.
- 1.7.8 Нереализованная прибыль и убытки, возникающие в результате изменения обменных курсов иностранной валюты, не являются денежными поступлениями и платежами. Однако влияние изменений обменного курса на денежные средства в иностранной валюте

представляется в отчете о денежных поступлениях и платежах с тем, чтобы сверить денежные средства в начале и в конце отчетного периода. Эта сумма представляется отдельно от денежных поступлений и платежей и включает в себя разницу, возникшую на конец периода.

1.8 Дата вступления в силу Разделов с 1 по 7 Части 1 и Переходные положения

Дата вступления в силу

1.8.1 Разделы с 1 по 7 Части 1 настоящего Международного Стандарта Финансовой Отчетности для Общественного Сектора вступают в силу для годовой финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся 1 января 2004 года или позднее. Досрочное применение приветствуется.

Переходные положения – Сводная финансовая отчетность

1.8.2 Субъекты не обязаны выполнять требования параграфа 1.6.16 (а) относительно исключения балансов денежных средств и сделок между субъектами в рамках экономической организации за отчетный период, начинающийся на дату в течении трех лет, следующих за датой первого принятия настоящего Стандарта.

1.8.3 В случае, если субъекты применяют переходное положение определенное в параграфе 1.8.2, они должны раскрыть информацию о том, что не все балансовые остатки и операции между субъектами в рамках экономического субъекта были устранены.

1.9. Представление бюджетной информации в финансовой отчетности

Определения

1.9.1 В настоящем Стандарте используются следующие термины с указанными значениями:

Метод учета – правила учета по методу начисления или по кассовому методу согласно определению, данного методу начисления и кассовому методу Международными стандартами финансовой отчетности для общественного сектора.

Годовой бюджет – утвержденный бюджет на один год. Он не включает опубликованные предварительные оценки или прогнозы за периоды после бюджетного периода.

Ассигнование– это разрешение, предоставленное законодательным органом о выделении средств на цели, определенные законодательным или аналогичным органом власти.

Утвержденный бюджет – полномочия на утверждение расходов, закрепленные в законах, законопроектах об ассигнованиях,

постановлениях правительства и в других решениях, связанных с ожидаемыми доходами или поступления за бюджетный период.

***Бюджетный метод** – правила учета по методу начисления, по кассовому методу или по другому методу, принятые в бюджете и утвержденные законодательным органом.*

***Сопоставимая основа** – фактические суммы, представленные с использованием единого метода учета, единого метода классификации для одних и тех же субъектов и за тот же период, что и утвержденный бюджет.*

***Итоговый бюджет** представляет собой первоначальный бюджет скорректированный на все резервы, переходящие суммы, трансферты, ассигнования, дополнительные ассигнования и другие изменения применяемые к бюджетному периоду, разрешенные законодательным или аналогичным органом власти.*

***Многолетний бюджет** представляет собой утвержденный бюджет на срок, превышающий один год. Он не включает опубликованные предварительные оценки или прогнозы на периоды наступающие после бюджетного периода.*

***Первоначальный бюджет** является первоначальным утвержденным бюджетом на бюджетный период.*

Утвержденные бюджеты

- 1.9.2. Утвержденный бюджет, определенный настоящим Стандартом, отражает предполагаемые доходы или поступления, ожидаемые в годовом или многолетнем бюджетном периоде, основанные на текущих планах и ожидаемых экономических условиях в течение бюджетного периода, издержки или расходы, утвержденные законодательным органом, являющегося законодательным органом власти или иным соответствующим органом власти. Утвержденный бюджет не представляет собой предполагаемую оценку или прогноз, основанный на допущениях о будущих событиях и возможных мерах, принятых руководством, которые не обязательно будут иметь место. Аналогичным образом, утвержденный бюджет отличается от предполагаемой финансовой информации, которая может быть в форме прогноза или плана, или сочетания и того и другого, например, прогноз на один год плюс план на пять лет.
- 1.9.3. В некоторых юрисдикциях, бюджеты могут утверждаться законом в рамках процесса принятия бюджета. В других юрисдикциях, одобрение может быть предоставлено без подписания закона о бюджете. Независимо от процесса принятия, важной чертой утвержденных бюджетов является то, что полномочие снимать денежные средства в государственном казначействе или аналогичном органе на согласованные и определенные цели предоставляется высшим законодательным органом власти или иным соответствующим органом власти. Утвержденный бюджет

устанавливает полномочие на утверждение расходов по определенным статьям. В целом, полномочие на утверждение расходов считается правовым ограничением, в пределах которого субъект должен осуществлять свою деятельность. В некоторых юрисдикциях, утвержденный бюджет, за который субъект будет нести ответственность может быть первоначальным бюджетом, а в других юрисдикциях, он может быть итоговым бюджетом.

- 1.9.4. Если бюджет не утвержден до начала бюджетного периода, первоначальным бюджетом считается тот бюджет, который был утвержден первым для применения в бюджетном году.

Первоначальный и итоговый бюджеты

- 1.9.5. Первоначальный бюджет может включать остаток ассигнованных средств, который автоматически переносится с предыдущих лет в соответствии с законом. Например, государственные бюджетные процессы в некоторых юрисдикциях включают правовую норму, которая требует автоматического переноса ассигнований для покрытия обязательств предыдущего года. Обязательства охватывают возможные будущие обязательства, основанные на текущем договоре. В некоторых юрисдикциях, они могут относиться к обязательствам или долгам, и включать невыполненные заказы на поставку и договоры, по которым товары или услуги еще не были получены.

- 1.9.6. Дополнительные ассигнования могут потребоваться в тех случаях, когда первоначальный бюджет в достаточной степени не предусмотрел требования к расходам возникающим, например, из-за войны или стихийных бедствий. Более того, может наблюдаться дефицит бюджетных доходов в течение периода, и, возможно, необходимо будет осуществлять внутренние трансферты между категориями бюджета или статьями бюджета для внесения изменений в приоритеты финансирования в течение финансового периода. Следовательно, денежные средства, выделенные субъекту или на деятельность могут быть сокращены относительно первоначально выделенной суммы на период с целью поддержания финансовой дисциплины. Итоговый бюджет включает все подобные разрешенные изменения или поправки.

Фактические суммы

- 1.9.7. Настоящий Стандарт применяет термин «фактический» или «фактическая сумма» с целью описания сумм, полученных в результате исполнения бюджета. В некоторых юрисдикциях могут быть использованы термины «фактическое исполнение бюджета», «исполнение бюджета» или аналогичные термины с тем же значением, что и «фактический» или «фактическая сумма».

Представление сопоставления бюджетных и фактических сумм

1.9.8. *При условии соблюдения требований параграфа 1.9.17, субъект, который публикует свой утвержденный бюджет (бюджеты), должен представлять сопоставление бюджетных сумм, за которые он несет ответственность перед обществом, и фактических сумм в качестве отдельного дополнительного финансового отчета или в качестве дополнительных столбцов бюджета в отчете о денежных поступлениях и платежах, представляемых в соответствии с настоящим Стандартом. Сопоставление бюджетных и фактических сумм должно представляться отдельно для каждого уровня законодательного контроля:*

- (a) Суммы первоначального и итогового бюджета;
- (b) Фактические суммы на сопоставимой основе; и
- (c) Раскрытие пояснительных записок, объяснение существенных различий между бюджетом, за который субъект несет ответственность перед общественностью и фактическими суммами, за исключением случаев, когда такое объяснение включается в другие официально публикуемые документы, изданные вместе с финансовой отчетностью и перекрестные ссылки на эти документы приводятся в пояснительных записках.

Сфера применения

1.9.9. Настоящий Стандарт применяется ко всем субъектам, которые должны или приняли решение публиковать утвержденный бюджет (бюджеты). Настоящий Стандарт не требует ни публикации утвержденных бюджетов и не того, чтобы финансовая отчетность раскрывала информацию или имела сопоставимые данные утвержденных бюджетов, которые не публикуются.

1.9.10. В некоторых случаях утвержденные бюджеты будут составляться с целью охвата всех видов деятельности, которые контролируются государственным субъектом. В других случаях может потребоваться публикация отдельных утвержденных бюджетов для определенных видов деятельности, групп деятельности или субъектов, включенных в финансовую отчетность государства или иного государственного субъекта. Это может произойти в тех случаях, когда, например, финансовая отчетность правительства охватывает государственные агентства или программы, которые обладают операционной автономией и составляют собственные бюджеты, или в случаях, когда бюджет составляется только для сектора государственных учреждений всего государства. Настоящий стандарт применяется ко всем субъектам, которые представляют финансовую отчетность в случаях, когда публикуются утвержденные бюджеты субъекта или его составные элементы.

Сопоставление

- 1.9.11. Представление в финансовой отчетности сумм первоначального и итогового бюджета и фактических сумм на сопоставимой основе с публикуемым бюджетом завершит цикл подотчетности и позволит пользователям финансовой отчетности выявить, были ли ресурсы получены и использованы в соответствии с утвержденным бюджетом. Разница между фактическими суммами и бюджетными суммами первоначального или итогового бюджета (часто именуемые как «отклонение» в бухгалтерском учете) также может быть представлена в финансовой отчетности для обеспечения полноты информации.
- 1.9.12. Объяснение существенных различий, имеющихся между фактическими суммами и бюджетными суммами, поможет пользователям понять причины существенных отклонений от утвержденного бюджета, за который субъект несет ответственность перед общественностью..
- 1.9.13. К субъекту могут предъявляться требования или он может принять решение опубликовать свой первоначальный бюджет, итоговый бюджет, или как первоначальный, так и итоговый бюджет. В случаях, когда требуется опубликовать как первоначальный, так и итоговый бюджет, законодательство, положение или другой нормативный документ часто дают указания в отношении того, если требуется объяснение существенных различий между фактическими суммами и суммами первоначального бюджета, или фактическими суммами и суммами итогового бюджета в соответствии с параграфом 1.9.8 (с). При отсутствии любых таких указаний, существенные различия могут быть определены посредством ссылки, например, на разницу между фактическим и первоначальным бюджетом, чтобы сосредоточить внимание на выполнении первоначального бюджета, или разницу между фактическим и итоговым бюджетом, чтобы сконцентрироваться на соблюдении показателей итогового бюджета.
- 1.9.14. Во многих случаях, итоговый бюджет и фактическая сумма будут одинаковыми. Это связано с тем, что осуществляется мониторинг выполнения бюджета за отчетный период, а первоначальный бюджет постепенно пересматривается для отражения меняющихся условий, меняющихся обстоятельств и опыта в течение отчетного периода. Параграф 1.9.23 настоящего Стандарта требует раскрытия информации, объясняющей причины возникновения изменений между первоначальным и итоговым бюджетом. Данные раскрытия наряду с раскрытиями, требуемыми параграфом 1.9.8 выше, обеспечат, ситуацию, когда субъекты, публикующие свой утвержденный бюджет(бюджеты), несут ответственность перед обществом за выполнение и соблюдение соответствующего утвержденного бюджета.
- 1.9.15. Обсуждение и анализ руководства, анализ операций или другие официально публикуемые отчеты, дающие комментарии о выполнении и достижениях субъекта в течение отчетного периода, включающие объяснения любых существенных различий от бюджетных сумм, часто публикуются вместе с финансовой отчетностью. В соответствии с параграфом 1.9.8 (с) настоящего Стандарта, объяснение существенных

различий между фактическими и бюджетными суммами будет включено в пояснительные записки к финансовым отчетам, если только оно не включено в другие официально публикуемые отчеты или документы, опубликованные вместе с финансовой отчетностью, а пояснительные записки к финансовым отчетам выявляют отчеты или документы, в которых может содержаться объяснение.

- 1.9.16. В случаях, когда утвержденные бюджеты публикуются только для некоторых субъектов или видов деятельности, включенных в финансовую отчетность, требования параграфа 1.9.8 будут применяться только к субъектам или видам деятельности отраженным в утвержденном бюджете. Это означает, что, в случаях, когда, например, бюджет готовится только для сектора государственных учреждений отчитывающегося государственного субъекта, раскрытия, требуемые параграфом 1.9.8, будут осуществляться только в отношении сектора государственных учреждений правительства.

Представление

- 1.9.17. *Субъект должен представлять сопоставление бюджетных и фактических сумм в качестве дополнительных столбцов бюджета в отчете о денежных поступлениях и платежах только в тех случаях, когда финансовая отчетность и бюджет подготовлены на сопоставимой основе.*

- 1.9.18. Сопоставления бюджетных и фактических сумм могут быть представлены в отдельном финансовом отчете (отчет по сопоставлению бюджетных и фактических сумм, или отчет с аналогичным названием). В качестве альтернативы, в случаях, когда финансовая отчетность и бюджет составлены на сопоставимой основе, т.е. с использованием единого метода учета для одного и того же субъекта и отчетного периода, и принятием единой структуры классификации, то могут быть добавлены дополнительные столбцы к отчету о денежных поступлениях и платежах, представленному в соответствии с настоящим Стандартом. Данные дополнительные столбцы будут выявлять суммы первоначального и итогового бюджета, и если субъекты посчитают необходимым, то и различия между бюджетными и фактическими суммами.

- 1.9.19. В случаях, когда бюджет и финансовая отчетность не составляются на сопоставимой основе, представляется отдельный отчет по сопоставлению бюджетных и фактических сумм. В данных случаях, с целью исключения неправильного толкования финансовой информации, подготовленной с использованием различных методов, финансовая отчетность может сделать полезную ссылку о том, что бюджетная и учетные методы отличаются, а отчет по сопоставлению бюджетных и фактических сумм готовится на базе бюджетных данных.

Уровень агрегирования

- 1.9.20. Бюджетные документы могут предоставлять значительные подробности о конкретных видах деятельности, программах или субъектах. Данные подробности могут быть обобщены в широкие классы под общим названием «категории бюджета», «классификации бюджета» или «разделы бюджета» для представления и одобрения законодательным или другим авторитетным органом. Раскрытие бюджетной и фактической информации в соответствии с широкими классами и категориями бюджета или его разделами обеспечит, чтобы сопоставления делались на уровне контроля со стороны законодательного или другого авторитетного органа, определенного в бюджетном документе (бюджетных документах).
- 1.9.21. В некоторых случаях, подробную финансовую отчетность, включенную в утвержденные бюджеты, необходимо будет обобщить для представления в финансовой отчетности в соответствии с требованиями настоящего Стандарта. Такое обобщение может потребоваться во избежание информационной перегрузки и для отражения соответствующих уровней контроля со стороны законодательного или иного авторитетного органа. Определение уровня агрегирования включает применение профессионального суждения. Данное суждение будет применяться в контексте цели настоящего Стандарта и качественных характеристик финансовой отчетности, предусмотренных параграфом 1.3.32 настоящего Стандарта.
- 1.9.22. Дополнительная бюджетная информация, включая информацию о достижениях в предоставлении услуг, может быть представлена в документах, за исключением финансовой отчетности. В части 2 настоящего Стандарта поощряется включение в финансовую отчетность перекрестных ссылок на такие документы.

Изменения в первоначальном и итоговом бюджете

- 1.9.23. *Субъект должен предоставить объяснение относительно изменений, которые произошли между первоначальным и итоговым бюджетом в результате перераспределений внутри бюджета, или вследствие влияния других факторов:*
- (a) посредством раскрытия пояснительных записок к финансовой отчетности; или*
 - (b) в пояснительных записках к финансовой отчетности должна содержаться перекрестная ссылка на отчет в отчете, опубликованном ранее, одновременно или вместе с финансовой отчетностью.*
- 1.9.24. Итоговый бюджет включает все изменения, утвержденные законодательными актами или другим нормативно-правовым документом с целью пересмотра первоначального бюджета. В соответствии с требованиями настоящего Стандарта, пояснительные записки к финансовой отчетности или отдельный отчет, опубликованный ранее, вместе с финансовой отчетностью или одновременно с финансовой отчетностью, будут содержать объяснение изменений между

первоначальным и итоговым бюджетом. Такое объяснение будет включать например, изменения, возникающие в результате перераспределений в пределах параметров первоначального бюджета, или в результате влияния других факторов, таких как, изменения в общих параметрах бюджета, включая изменения в государственной политике. Такие раскрытия часто осуществляются в ходе проведения обсуждений и анализа руководства, или в аналогичном отчете об операциях, опубликованном вместе с финансовой отчетностью, а не в составе финансовой отчетности. Такие раскрытия также могут включаться в отчеты о фактическом исполнении бюджета, публикуемых правительствами для подготовки отчета об исполнении бюджета. В случаях, когда раскрытия осуществляются в отдельных отчетах, а не в финансовой отчетности, пояснительные записки к финансовой отчетности будут включать перекрестную ссылку на отчет.

Сопоставимая основа

- 1.9.25. *Все показатели утвержденных и фактических сумм бюджета должны представляться на сопоставимой основе и прилагаться к бюджету.*
- 1.9.26. Сопоставление бюджетных и фактических сумм будет представляться с использованием единого метода учета (по методу начисления, по кассовому методу или по другому методу), единой основы классификации и для одних и тех же субъектов, а также периодов, что и в утвержденном бюджете. Это обеспечит раскрытие информации о соблюдении параметров бюджета в финансовой отчетности с использованием единой базы, что и в бюджете. В некоторых случаях, это может означать представление бюджетного и фактического сопоставления с использованием другого метода учета, для различных групп деятельности, и в формате представления или классификации отличающегося от принятого для финансовой отчетности.
- 1.9.27. Финансовая отчетность сводит воедино субъекты и виды деятельности, контролируемые субъектом. Как отмечалось в параграфе 1.9.10, отдельные бюджеты могут утверждаться и публиковаться для индивидуальных субъектов или конкретных видов деятельности, составляющих консолидированную финансовую отчетность. В тех случаях, когда это происходит, отдельные бюджеты могут быть повторно подготовлены для представления в финансовой отчетности в соответствии с требованиями настоящего Стандарта. В тех случаях, когда осуществляется повторная подготовка, она не будет включать изменения или исправления в утвержденные бюджеты. Это связано с тем, что настоящий Стандарт не требует сопоставления фактических сумм с утвержденными бюджетными суммами.
- 1.9.28. Субъекты могут принимать различные методы учета для подготовки своей финансовой отчетности и утвержденных бюджетов. Например, в некоторых, хотя и редких случаях, правительство или правительственное агентство может принять кассовый метод для своей финансовой

отчетности и метод начисления для бюджета. Более того, бюджеты могут концентрироваться или включать информацию об обязательствах по расходованию денежных средств в будущем и изменениях в своих обязательствах, в то время как, финансовая отчетность предоставляет сведения о денежных поступлениях, платежах и остатках. Тем не менее, бюджетная организация и организация, представляющая финансовую отчетность, часто будут представлять одну и ту же организацию. Аналогично, период за который готовится бюджет, и метод классификации, принятый для бюджета, обычно отражается в финансовой отчетности. Это позволит отразить учетной системой финансовую информацию до такой степени, которая способствует сопоставлению бюджетных и фактических данных для управленческих целей и для целей отчетности. Например, для мониторинга прогресса исполнения бюджета в течение бюджетного периода и для представления отчетности правительству, общественности и другим пользователям на соответствующей и своевременной основе.

- 1.9.29. В некоторых юрисдикциях, бюджеты могут быть подготовлены с использованием кассового метода или метода начисления в соответствии с системой статистической отчетности, охватывающей субъекты и виды деятельности, которые отличаются от тех, которые включены в финансовую отчетность. Например, бюджеты подготовленные с целью соблюдения системы статистической отчетности могут фокусироваться на секторе государственных учреждений и охватывать только те субъекты, которые выполняют «первичные» или «не рыночные функции» правительства в качестве своего основного вида деятельности, в то время как финансовая отчетность представляет информацию о всех видах деятельности, контролируемых правительством, в том числе, хозяйственную деятельность правительства.
- 1.9.30. В моделях статистической отчетности сектор государственных учреждений может состоять из центрального правительства, правительства штата/провинции и местных органов самоуправления. В некоторых юрисдикциях, центральное правительство может контролировать правительство штата/провинции и местные органы самоуправления, консолидировать данные правительства в своей финансовой отчетности, разрабатывать и требовать публикации утвержденного бюджета, охватывающего все три уровня правительства. В таких случаях, требования настоящего Стандарта будут применяться к финансовой отчетности данных субъектов центрального правительства. Тем не менее, в случаях, когда центральное правительство не контролирует правительство штата или местные органы самоуправления, его финансовая отчетность не будет консолидировать правительство штата/провинции или местные органы самоуправления. Пожалуй, будет составляться отдельная финансовая отчетность для каждого уровня правительства. Требования настоящего Стандарта будут применяться только к финансовой отчетности государственных субъектов в случаях, когда публикуются утвержденные бюджеты для контролируемых ими субъектов и видов деятельности, или их подразделы.

Многолетние бюджеты

- 1.9.31. Некоторые правительства и другие субъекты утверждают и публикуют многолетние бюджеты, а не отдельные годовые бюджеты. Традиционно, многолетние бюджеты состоят из серии годовых бюджетов или целей годовых бюджетов. Утвержденный бюджет для годового периода каждого компонента отражает применение бюджетных политик связанных с многолетним бюджетом для периода данного компонента. В некоторых случаях, многолетний бюджет предусматривает перенос неиспользованных ассигнований за любой год.
- 1.9.32. Правительства и другие субъекты, имеющие многолетние бюджеты, могут принять различные подходы для определения первоначального и итогового бюджета в зависимости от того, каким образом принимается их бюджет. Например, правительство может принять двухгодичный бюджет, содержащий два утвержденных годовых бюджета, в таком случае будет определяться первоначальный и итоговый утвержденный бюджет за каждый годовой период. Если юридически разрешено расходовать неиспользованные ассигнования за первый год двухгодичного бюджета в течение второго года, то «первоначальный» бюджет за второй год будет увеличен на эти «перенесенные» суммы. В редких случаях, при которых правительство принимает двухгодичный или другой бюджет на многолетний период, конкретно не разделяющий бюджетные суммы на каждый годовой период, потребуется выявить сумм, которые относятся к каждому годовому периоду при определении годовых бюджетов для целей настоящего Стандарта. Например, первоначальный и итоговый утвержденный бюджет за первый год двухгодичного периода будет охватывать любые утвержденные капитальные приобретения за двухгодичный период, которые были произведены в течение первого года вместе с суммой периодических статей доходов и расходов, относящихся к данному году. Неизрасходованные суммы за первый годовой период затем будут включены в «первоначальный» бюджет за второй годовой период и этот бюджет вместе с любыми поправками к нему будет формировать итоговый бюджет за второй год. Часть 2 настоящего Стандарта поощряет раскрытие взаимосвязи между бюджетными и фактическими суммами в течение бюджетного периода.

Раскрытия бюджетной основы, периода и сферы применения в пояснительных записках

- 1.9.33. **Субъект должен объяснить в пояснительных записках к финансовой отчетности бюджетную основу и метод классификации, которые приняты в утвержденном бюджете.**
- 1.9.34. Могут быть различия между методом учета (кассовый метод, метод начисления или иное видоизменение), который используется при подготовке и представлении бюджета и методом учета, который используется в финансовой отчетности. Данные различия могут иметь место, когда учетная система и бюджетная система собирают информацию с различных перспектив - бюджет может фокусироваться на

потоках денежной наличности плюс начислениях и определенных обязательствах, в то время как в финансовой отчетности представляется отчет о денежных поступлениях и платежах.

- 1.9.35. Форматы и схемы классификации, принятые для представления утвержденного бюджета, также могут отличаться от форматов, принятых для финансовой отчетности. В утвержденном бюджете статьи могут классифицироваться с использованием единого метода, который принят в финансовой отчетности, например, расходы по экономическому характеру (вознаграждение сотрудников, запасы и потребительские товары, гранты и трансферты и т.д.) или по функциям (здравоохранение, образование и т.д.). В качестве альтернативы, статьи бюджета могут классифицироваться по конкретным программам (например, снижение бедности или контроль за инфекционными заболеваниями) или компонентам программ, связанных с целями конечных результатов (например, студенты, оканчивающие высшие образовательные программы или хирургические операции, осуществленные больничными службами экстренной медицинской помощи), которые отличаются от классификаций, принятых в финансовой отчетности. Более того, текущий бюджет для непрерывных операций (например, образование или здравоохранение) может быть утвержден отдельно от капитального бюджета для капитальных расходов (например, инфраструктура или здания).
- 1.9.36. Раскрытие принятой бюджетной основы и метода классификации для подготовки и представления утвержденных бюджетов поможет пользователям лучше понять взаимосвязь между бюджетной и учетной информацией, раскрываемой в финансовой отчетности.
- 1.9.37. *Субъект должен раскрывать в пояснительных записках к финансовой отчетности период утвержденного бюджета.*
- 1.9.38. Финансовая отчетность представляется, по крайней мере, ежегодно. Субъекты могут утвердить бюджеты на годовой период или на многолетние периоды. Раскрытие периода, охваченного утвержденным бюджетом, в случае, когда данный период отличается от отчетного периода принятого в финансовой отчетности, поможет пользователям данной финансовой отчетности лучше понять взаимосвязь бюджетных данных и бюджетного сопоставления с финансовой отчетностью. Раскрытие периода, охваченного утвержденным бюджетом, в случае когда период является таким же, что и период, охваченный финансовой отчетностью, также станет полезным подтверждением, в особенности, в юрисдикциях, где также составляются промежуточные бюджеты, финансовая отчетность и отчеты.
- 1.9.39. *Субъект должен определять в пояснительных записках к финансовой отчетности субъекты, включенные в утвержденный бюджет.*
- 1.9.40. Параграф 1.6.5 настоящего Стандарта требует от контролирующих субъектов составления и представления сводной финансовой отчетности, которая охватывает субъекты, зависящие от бюджета и Государственные

коммерческие предприятия (ГКП), контролируемые правительством. Тем не менее, как отмечалось в параграфе 1.9.29, утвержденные бюджеты, подготовленные в соответствии с моделями статистической отчетности, могут не охватывать операции правительства, которые осуществляются на коммерческой или рыночной основе. В соответствии с требованиями параграфа 1.9.25, бюджетные и фактические суммы будут представляться на сопоставимой основе. Раскрытие субъектов, охваченных бюджетом, позволит пользователям выявить степень, до которой деятельность субъекта ограничивается утвержденным бюджетом, и то, каким образом, бюджетная организация отличается от субъекта, отраженного в финансовой отчетности.

Согласование фактических сумм на сопоставимой основе и фактических сумм в финансовой отчетности

1.9.41. Фактические суммы, представленные в бюджет на сопоставимой основе в соответствии с параграфом 1.9.25, должны, в случаях, когда финансовая отчетность и бюджет не подготовлены на сопоставимой основе, согласовываться с общим объемом денежных поступлений и общим объемом денежных платежей, отдельно выявляя любые различия в методах, временные различия и различия субъектов. Согласование должно раскрываться непосредственно в отчете по сопоставлению бюджетных и фактических сумм, или в пояснительных записках к финансовой отчетности.

1.9.42. Различия между фактическими суммами, выявленными в соответствии с сопоставимой основой и фактическими суммами, признанными в финансовой отчетности, могут быть классифицированы следующим образом:

- (a) Различия в методах составления бюджета имеют место, когда утвержденный бюджет готовится на базе, отличной от метода учета. Например, в случаях, когда бюджет подготовлен с использованием метода начисления или модифицированного кассового метода, а финансовая отчетность составлена с использованием кассового метода;
- (b) Временные различия имеют место, когда бюджетный период отличается от отчетного периода, отраженного в финансовой отчетности; и
- (c) Различия субъектов имеют место, когда бюджет не включает программы или субъекты, которые являются частью субъекта, для которого составляется финансовая отчетность.

Также могут быть различия в форматах и схемах классификаций, принятых для представления финансовой отчетности и бюджета.

1.9.43. Согласование, требуемое параграфом 1.9.41 настоящего Стандарта позволит субъекту лучше выполнять свои обязательства об обеспечении подотчетности посредством выявления основных источников различий

между фактическими суммами на бюджетной основе, общим объемом денежных поступлений и общим объемом денежных платежей, признанными в отчете о денежных поступлениях и платежах. Настоящий Стандарт не препятствует согласованию каждого основного суммарного и промежуточного итога, или каждого класса статей, представленных при сопоставлении бюджетных и фактических сумм с эквивалентными суммами в финансовой отчетности.

1.9.44. Для субъектов, принимающих кассовый метод учета для подготовки как бюджетных документов, так и финансовой отчетности, проведение согласования не требуется в случаях, когда бюджет составляется на один и тот же период, охватывает одни и те же субъекты и принимает тот же формат представления, что и финансовая отчетность. В отношении других субъектов, которые приняли единый метод учета для бюджета и финансовой отчетности, могут существовать различия в формате представления, в подотчетном субъекте или в отчетном периоде. Например, в утвержденном бюджете может быть принята другая классификация или формат представления финансовой отчетности может включать только некоммерческие виды деятельности субъекта, или бюджет может быть многолетним. Согласование потребуется в случае различий в представлении, во времени или в субъектах, имеющих между бюджетом и финансовой отчетностью, составленной с использованием единого метода учета.

1.9.45. *Не требуется раскрытие сопоставимой информации в отношении предыдущего периода в соответствии с требованиями настоящего Стандарта.*

1.9.46. Настоящий Стандарт требует включения сопоставления бюджетных и фактических сумм в финансовую отчетность субъектов, которые публикуют утвержденный бюджет (бюджеты). Это не требует раскрытия сопоставления фактических сумм предыдущего периода с бюджетом предыдущего периода и не требует раскрытия объяснений, связанных с наличием различий между фактическими суммами и бюджетом предыдущего периода в финансовой отчетности текущего периода.

Дата вступления в силу Раздела 1.9 Части 1

1.9.47. *Субъект должен применять Раздел 1.9 настоящего Международного стандарта финансовой отчетности для общественного сектора для годовой финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся 1 января 2009 года или позднее. Поощряется досрочное применение. Если субъект применяет Раздел 1.9 настоящего Стандарта в период, начинающийся до 1 января 2009 года, он должен сделать соответствующее раскрытие этого факта.*

1.9.48. Когда субъект принимает настоящий Стандарт после даты вступления в силу Раздела 1.9, указанного в параграфе 1.9.47, параграфы 1.91 по 1.9.46 настоящего Стандарта применяются к ежегодной финансовой отчетности

субъекта, охватывающей периоды, начинающиеся на дату принятия или после нее.

1.10 Получатели внешней помощи

Определения

1.10.1 *В данном Стандарте используется терминология, имеющая следующее установленное значение:*

Выделенная внешняя помощь означает любую внешнюю помощь, полученную организацией в виде грантов, технической помощи, гарантий или другой помощи, которая назначается получателем для использования другой организацией.

Ведомства, предоставляющие двустороннюю внешнюю помощь это ведомства, созданные согласно национальному законодательству, регулирующему положению или решению другого государственного органа для целей или включая цели предоставления некоторой части государственной внешней помощи или предоставления ее в полном объеме.

Внешняя помощь означает все официальные ресурсы, которые получатель может использовать или иным способом получить выгоду от нее для достижения своих целей.

Ведомства, предоставляющие многостороннюю внешнюю помощь это ведомства, созданные согласно международным договорам или соглашениям для целей, или включая цель предоставления внешней помощи.

Неправительственные организации (НПО) это все зарубежные или национальные (государственные) ведомства, созданные вне контроля какого-либо государственного органа для целей предоставления помощи правительству (ам), государственным учреждениям, другим организациям или частным лицам.

Официальные ресурсы означают все кредиты, гранты, техническую помощь, гарантии или иную помощь, предоставленную или обещанную предоставить получателям-представителям других стран в соответствии с соглашением, которое является обязательным к исполнению ведомствами по предоставлению многосторонней или двусторонней внешней помощи, правительством или государственным учреждениями, по мере того, как это правительство или государственное учреждение предоставляет, или берет обязательства по предоставлению этой внешней помощи.

Перессуженный кредит внешней помощи означают кредит внешней помощи, полученный организацией и предоставленный (ссуженный) получателем этой помощи в виде ссуды другой организацией.

- 1.10.2 Различные организации могут применять разную терминологию касательно внешней помощи или категорий внешней помощи. Например, некоторые организации предпочтут использование терминов «внешняя помощь» или «помощь», а не термин «внешнее содействие». В таких случаях разность терминологии вряд ли вызовет затруднение. Тем не менее, иногда терминология может значительно расходиться в значении. Тогда разработчикам, аудиторам и пользователям финансовой отчетности общего назначения при определении применимости требований Стандарта необходимо будет рассмотреть суть терминов и не ограничиваться только их формулировкой.

Внешняя помощь

- 1.10.3 Определение внешней помощи дается в параграфе 1.10.1. в качестве ресурсов, официально предоставленных получателю для использования или извлечения пользы от них при достижении поставленных целей. Определение, данное официальным ресурсам, приводится в параграфе 1.10.1, не охватывает внешнюю помощь, предоставленную неправительственной организацией (НПО), даже если эта помощь была оказана в соответствии с юридически обязывающим соглашением. Внешняя помощь, полученная от неправительственной организации (НПО), была ли она в форме пожертвований денежной наличности или расчетов третьей стороной, будет представлена в финансовых отчетах и раскрыта в примечаниях (пояснительной записке) в соответствии с требованиями Разделов 1.1- 1.9 Части 1 данного Стандарта. Согласно параграфу 2.1.64 поощряется, но не требуется использование раскрытий, установленное параграфами 1.10.1 -1.10.27 в отношении внешней помощи, полученной от неправительственной организации (НПО), где это практически возможно сделать.
- 1.10.4. Согласно определению, данному в параграфе 1.10.1, неправительственная организация (НПО) является зарубежным или национальным ведомством, созданным независимо от контроля какого-либо государственного органа. В некоторых редких случаях, может быть неясно, является ли донорская организация ведомством по оказанию двусторонней или многосторонней помощи или неправительственной организацией, не подлежащей государственному контролю. Когда такая организация оказывает или берется оказать помощь согласно условиям соглашения, обязательным к исполнению, различие между официальными ресурсами, которым дается определение в данном Стандарте и ресурсами, предоставленными неправительственной организацией (НПО), может быть неясным. В таких случаях понадобится профессиональная оценка для определения того, насколько оказанная помощь удовлетворяет определению внешней помощи и, следовательно, является объектом для требований, предъявляемых к раскрытию в данном разделе.

Официальные ресурсы

1.10.5 В параграфе 1.10.1 дается определение понятию «*официальные ресурсы*». Так, официальные ресурсы это ресурсы отличные от тех ресурсов, которые выделяются получателем этой же юрисдикции (страны) и предоставленные ведомствами, правительством или государственными органами, оказывающими двустороннюю и многостороннюю внешнюю помощь в соответствии с обязательными соглашениями и выступающими в качестве провайдеров (поставщиков) этой помощи. Правительства, указанные в определении официальных ресурсов, могут включать органы национального правительства, правительства штата, провинции или местного правительства любой страны. Следовательно, помощь, предоставленная, например, органом национального правительства или правительства штата одной страны правительству штата или местному правительству другой страны, будет считаться внешней помощью, как это определено в данном Стандарте. Тем не менее, помощь, предоставленная национальным правительством или правительством штата другому уровню правительства одной и той же страны, не подпадает под это определение официальных ресурсов, и, следовательно, не является внешней помощью.

Соглашения о внешней помощи

1.10.6 Правительства, нуждающиеся в каком-то определенном виде внешней помощи, могут участвовать в формальных встречах или цикле встреч с донорскими организациями. Сюда могут войти встречи по обсуждению планов правительства по макроэкономическому развитию и потребностей в помощи для целей развития, а также двусторонние обсуждения на правительственном уровне, касающиеся торговли, финансовой сферы, военной помощи, платежного баланса и других форм помощи. Также могут проводиться отдельные встречи для рассмотрения неотложных потребностей страны в помощи по мере их возникновения. Итоги первоначальных встреч могут найти отражение в заявлении о намерениях или официально сделанном поручительстве, которые не устанавливают каких-либо обязательств перед правительством или ведомством, предоставляющим внешнюю помощь. Однако впоследствии могут быть подписаны обязательные к исполнению соглашения в целях обеспечения возможности получения кредитной и грантовой помощи, устанавливающей ограничение доступа к средствам, и в случае подписания таковых, обеспечивая выполнение этих соглашений, обговоренных условий и обязательств организацией-получателем помощи.

1.10.7 Следующее предусматривается соглашениями о внешней помощи для организации:

- a) использование полной суммы кредита, гранта или их части;
- b) требование компенсации (ий) по квалифицируемым платежам, произведенным организацией третьей стороне в форме оплаты наличностью по обязательству/ам организации, которые были

- установленным согласно кредитному или грантовому соглашению; или
- с) подготовка запроса к ведомству, предоставляющему внешнюю помощь, для осуществления прямых выплат третьей стороне в форме наличного расчета по обязательству(ам) организации-получателя внешней помощи согласно кредитному или грантовому соглашениям, включая обязательства организации-получателя, касающиеся предоставленных товаров и услуг или тех, которые будут предоставлены неправительственной организацией (НПО). Соглашения о внешней помощи могут также предусматривать положение о предоставлении получателям помощи (услуг/товаров) в натуральной форме.

Полученная внешняя помощь

- 1.10.8 *На лицевой стороне Отчета о денежных поступлениях и платежах (Отчет о движении денежных средств) организация должна сделать отдельное раскрытие в отношении общей суммы наличности, полученной в виде внешней помощи за определенный период.*
- 1.10.9 *На лицевой стороне Отчета о денежных поступлениях и платежах (Отчет о движении денежных средств) или в примечаниях к финансовым отчетам организация должна сделать отдельное раскрытие относительно общей суммы внешней помощи, которая была выплачена третьей стороне в течение конкретного периода для осуществления прямого расчета по обязательствам организации или проведения закупок товаров и услуг от лица организации, показывая отдельно:*
- а) общую сумму выплат наличностью, произведенных третьими сторонами, являющимися частью экономической организации-предприятия, которой подотчетна организация; и*
- б) общую сумму выплат наличностью, произведенных третьими сторонами, не являющимися частью экономической организации-предприятия, которой подотчетна организация.*
- Эти раскрытия могут проводиться только в тех случаях, когда в течение отчетного периода организация была формально уведомлена третьей стороной или получателем о том, что такие выплаты были сделаны или иным способом выплату была подтверждена.*
- 1.10.10 *В случае, если внешняя помощь получена более чем от одного провайдера/поставщика, раскрытие значительной группы поставщиков помощи должно осуществляться отдельно, либо на лицевой стороне Отчета о денежных поступлениях и платежах (Отчет о движении денежных средств) или в пояснительной записке (примечаниях) к финансовым отчетам.*

- 1.10.11 *В случае, если внешняя помощь получена в форме кредитов или грантов, общая сумма внешней помощи, полученная за период в виде кредитов и общая сумма внешней помощи, полученная за период в виде грантов, должна показываться каждая по отдельности, либо на лицевой стороне Отчета о денежных поступлениях и платежах (Отчет о движении денежных средств) или в пояснительной записке (примечаниях) к финансовым отчетам.*
- 1.10.12 Внешняя помощь может предоставляться напрямую отчитывающемуся субъекту в форме денежной наличности. Третья сторона, в качестве альтернативы, может предоставлять внешнюю помощь посредством погашения обязательства отчитывающегося субъекта или через закупку товаров и услуг в его пользу. В некоторых случаях:
- (a) Третья сторона может быть частью экономического субъекта, к которому относится отчитывающийся субъект – это происходит в тех случаях, когда, например, внешняя помощь в форме денежной наличности предоставляется в пользу программы, осуществляемой конкретным департаментом в юрисдикции, где правительство управляет расходами отдельных департаментов или предприятий посредством деятельности централизованного казначейства или посредством механизма «единого счета». В этих случаях, казначейство или другое центральное ведомство получает внешнюю помощь и осуществляет выплаты сумм наличности, предоставленных посредством внешней помощи от лица департамента после соответствующего разрешения департамента и его документального оформления.
 - (b) Третья сторона может не быть частью экономического субъекта, к которому относится отчитывающийся субъект. Это может возникать тогда, когда, например, ведомство, предоставляющее помощь, оплачивает задолженность в региональном банке развития от лица государственного органа, единолично и напрямую оплачивает строительной компании расходы по строительству дороги для конкретного государственного ведомства, или финансирует от лица правительства деятельность программ здравоохранения или образования независимого провинциального или муниципального правительств посредством оплаты напрямую услуг провайдеров/поставщиков и приобретения необходимого оборудования в течение конкретного периода.
- 1.10.13 Раскрытие суммы внешней помощи, полученной в форме денежной наличности или через оплату третьих лиц, сделанной от лица организации будет говорить об объемах финансирования деятельности отчитывающегося субъекта за счет налоговых и/или внутренних источников, или о его зависимости от внешней помощи. Согласно с требованиями параграфа 1.3.24 данного Стандарта, внешняя помощь, предоставленная третьими сторонами, должна раскрываться только в

Отчете о денежных поступлениях и платежах (*Отчет о движении денежных средств*), в случае, когда отчитывающийся субъект уже был информирован о том, что такие выплаты были сделаны в отчетный период, или иным образом подтверждая данный факт. Также поощряется, но не является обязательным требованием, раскрытие значительных категорий полученной внешней помощи (см. Параграф 2.1.66).

- 1.10.14 Раскрытие информации о значительных группах провайдеров/поставщиков внешней помощи, например, многосторонних и двусторонних донорах, организациях международной и национальной помощи, или других основных групп, в зависимости от удобства для отчитывающегося субъекта, будет определять степень зависимости организации от конкретных групп провайдеров/поставщиков помощи и будет существенно важным для оценки устойчивости помощи. Данный Стандарт не требует раскрытия полноты и особенностей каждого провайдера/поставщика помощи или объема помощи, предоставляемой каждым из них. Однако поощряется раскрытие информации об объеме помощи, предоставленной каждым провайдером в установленной валюте (см. Параграф 2.1.70).
- 1.10.15 Внешняя помощь зачастую указывается в валюте, отличной от валюты, приводящейся в отчетной валютной документации организации. Поступления денежной наличности или выплаты, сделанные третьими сторонами от лица организации и возникшие в результате операций в иностранной валюте, будут учитываться или приводиться в валютных отчетах организации посредством применения к сумме иностранной валюты ставки обменного курса, существующей между валютой, приводящейся в отчете и иностранной валютой на дату поступления денежной наличности или выплат в соответствии с параграфом 1.7.2. данного Стандарта.
- 1.10.16 Национальные правительства обычно сохраняют за собой исключительное право подписания соглашений о внешней помощи с ведомствами, предоставляющими многостороннюю и двустороннюю внешнюю помощь. Во многих этих случаях проект или деятельность осуществляются другим ведомством. Национальное правительство может пересудить или предоставить полученные средства другому ведомству. Условия получения пересуденных и уже выделенных средств могут быть теми же, что и при их первоначальном получении от ведомства, предоставляющего внешнюю помощь или могут отличаться от них. В некоторых случаях может взиматься небольшая плата или процентный spread для покрытия административных расходов национального правительства. Организация, входящая в международное соглашение о внешней помощи и переносящая право на получение выгоды от этого соглашения и соответствующие условия по нему другой организации посредством дополнительного субкредитного соглашения (о переуступке помощи), должна сделать соответствующее признание или подготовить отчет о внешней помощи, как только она будет предоставлена. Эта

организация также должна вести учет всех произведенных выплат второй организации в соответствии со стандартной общепринятой классификацией выплат, используемой при составлении финансовых отчетов.

- 1.10.17 В тех случаях, когда первоначально установленный получатель помощи-кредита или гранта- переуступает предполагаемые денежные поступления и вместе с ними кредитные/грантовые условия другой организации, то организация, первоначально определенная как получатель помощи, будет просто вести администрирование этого кредита или гранта от лица конечного пользователя. В соответствии с положениями параграфа 1.1.13 данного Стандарта, может быть уместным произвести сальдирование (взаимная компенсация) данной транзакции в финансовой отчетности лица, администрирующего кредит или грант, если условия соглашения большей частью являются одними и теми же.

Неиспользованная внешняя помощь

- 1.10.18 *В пояснительной записке (примечаниях) к финансовому отчету субъекта должен сделать раскрытие относительно остатков неиспользованной внешней помощи – кредитов и грантов, имеющихся на отчетную дату для финансирования будущей деятельности тогда и только тогда, когда сумма имеющихся в распоряжении кредитов и грантов, указывается в обязательном к исполнению соглашении и когда удовлетворяется любой существенный пункт и условие соглашения, который может определять или влиять на доступ к кредитам, сумма которых весьма вероятна, и показывается отдельно в валюте отчетности:*

- (a) Общая сумма внешней помощи в форме кредита; и*
- (b) Общая сумма внешней помощи в форме гранта.*

Также должны быть раскрыты существенные положения и условия, которые определяют или влияют на получение доступа к сумме неиспользованной внешней помощи.

- 1.10.19 Может иметь важное значение сумма внешней помощи, выделенная в текущий период в рамках обязательного к исполнению соглашения, но все еще не полученная. В некоторых случаях, сумма внешней помощи в форме кредита(ов) или гранта(ов) указывается в обязательном к исполнению соглашении и вполне вероятно удовлетворение любого существенного положения или условия, содержащегося в нем, для получения доступа к внешней помощи. Это может возникать в отношении неиспользованных остатков профинансированных сумм, предназначенных для проектов, находящихся в стадии разработки, при выполнении условий в прошлом и последующем их выполнении, исходя из вероятности продолжения деятельности этих проектов в соответствии

с условиями соглашения. В случаях, когда неиспользованные остатки внешней помощи предоставляются в иностранной валюте, открытие и закрытие остатков будет определяться посредством применения официального обменного курса на отчетную дату в соответствии с условиями параграфа 1.7.3. данного Стандарта.

- 1.10.20 В некоторых случаях, организация-донор может выражать намерение относительно предоставления помощи отчитывающемуся субъекту на регулярной основе, но не указывать в обязательном к исполнению соглашении сумму кредитной или грантовой помощи, которая может быть предоставлена в будущие периоды. Например, это может происходить, когда сумма помощи, которая должна быть выделена, зависит от годового бюджета страны-донора или других источников финансирования, которые могут быть предоставлены получателю. В других случаях, сумма внешней помощи может быть указана, но оставаться объектом положений и условий, удовлетворение которых не может быть оценено как вполне вероятное на отчетную дату. К примеру, это может возникать в отношении предполагаемой поддержки платежного баланса при условии выполнения специально указанных критериев деятельности или касательно срочной помощи, объемы которой могут быть покрыты другими ведомствами. В подобных случаях раскрытие информации о суммах неиспользованной помощи не делается. Иногда может возникнуть необходимость в профессиональной оценке тех условий, которые могут с большой долей вероятности определить потребность во внешней помощи или повлиять на получение доступа к ней.

Получение товаров и услуг

- 1.10.21 *В случае, если субъекта принимает решение сделать раскрытие стоимостного значения (суммы) внешней помощи, полученной в форме товаров и услуг, он также должен сделать соответствующее раскрытие в пояснительной записке (примечаниях) к финансовой отчетности, на основании которых эта стоимость и определяется.*
- 1.10.22 Параграф 2.1.90 данного Стандарта поощряет субъект делать отдельные раскрытия информации в пояснительных записках (примечаниях) к финансовым отчетам относительно стоимостного значения внешней помощи, полученной в форме товаров и услуг. Параграф 1.3.38 данного Стандарта дает объяснение того, что поощряемые раскрытия, включаемые в пояснительные записки (примечания) к финансовым отчетам, должны быть понятными и удовлетворять другим количественным характеристикам финансовой информации. В случаях, когда субъект принимает решение сделать такое раскрытие, аналогичное раскрытие следует также сделать в примечаниях к финансовой отчетности, на основании которых и определяется стоимость внешней помощи. Такие раскрытия дадут возможность пользователям самим оценить, например, определяется ли стоимость внешней помощи с учетом

донорской оценки, и определяется ли справедливая стоимость с учетом цен на мировом и внутреннем рынках, посредством управленческой оценки или на какой-либо другой основе.

Раскрытие информации о реструктурированном или аннулированном долге

- 1.10.23 *В примечаниях к финансовым отчетам организация должна сделать раскрытие информации относительно суммы внешней помощи по реструктуризации или аннулированию долга в указанный период, а также дать раскрытие всех относящихся к этой информации положений и условий.*
- 1.10.24 Субъект, испытывающий трудности в обслуживании внешней помощи по своим долговым обязательствам, может добиваться повторных переговоров по срокам и условиям, касающимся реструктуризации или аннулирования своего долга. Раскрытие суммы внешней помощи на реструктуризацию или списание долговых обязательств, включая связанные с этим положения и условия, позволит в срочном порядке проинформировать пользователей финансовых отчетов о том, что повторные переговоры о реструктуризации или аннулировании долга состоялись. Это даст полезную входную информацию для оценки финансового состояния организации и изменений, происходящих в ней.

Раскрытие информации о несоблюдении существенных положений и условий

- 1.10.25 *В пояснительной записке к финансовым отчетам субъект должен сделать раскрытие существенных положений и условий соглашений о предоставлении внешней помощи в виде кредитов и грантов, которые не были выполнены в течение периода, когда подобное несоблюдение привело к аннулированию внешней помощи или вызвало необходимость возврата помощи, предоставленной ранее. Также необходимо делать раскрытие сумм аннулированной и возвращенной назад внешней помощи.*
- 1.10.26 Обычно соглашения о предоставлении внешней помощи должны иметь положения и условия, которые обязаны выполняться для получения постоянного доступа к фондам помощи (средствам, предоставляемым в виде помощи), включая также некоторые положения и условия, касающиеся порядка и процедур.
- 1.10.27 Виды раскрытий, устанавливаемые параграфом 1.10.25, дадут возможность пользователям Стандарта определить случаи несоблюдения положений и условий, отрицательно повлиявшие на имеющиеся средства, предназначенные для поддержки будущей деятельности организации. Эта информация также даст возможность сделать оценку вероятности повторного установления требований к выполнению условий соглашения в будущем. В других случаях также поощряется, но не

требуется делать раскрытие информации о невыполнении существенных положений и условий соглашения (см. Параграф 2.1.83).

Дата вступления в силу Раздела 1.10 и переходные положения

- 1.10.28 Параграфы 1.10.1-1.10.34 данного Стандарта МСФООС должны вступить в силу для ежегодных финансовых отчетов, охватывающих периоды, начинающиеся 1 января 2009 года или позднее.*
- 1.10.29 Согласно параграфам, начинающимся с 1.10.1 по 1.10.27, организации не должны раскрывать сравнительную цифровую информацию по суммам раскрытий в первый год действия положений параграфов 1.10.1- 1.10.34 данного Стандарта.*
- 1.10.30 В пояснительной записке к финансовым отчетам организации не должны раскрывать отдельно информацию об остатке неиспользованной внешней помощи за двухлетний период, начиная с даты первого применения положений параграфов 1.10.29-1.10.34 данного Стандарта.*
- 1.10.31 Организация должна сделать соответствующее раскрытие, если она применяет переходные положения параграфов 1.10.29 и 1.10.30.*
- 1.10.32 В первый год применения требований параграфов 1.10.1-1.10.27 данного Стандарта, организация может не иметь быстрого и соответствующего доступа к информации, необходимой для удовлетворения требования о раскрытии сравнительных данных. Организация также может не иметь информацию, необходимую для раскрытия данных по конечному салдо неиспользованной внешней помощи, как это требуется параграфом 1.10.18.
- 1.10.33 Параграф 1.4.16 данного Стандарта дает освобождение от требования делать раскрытие сравнительной информации за предыдущий период, касающейся первоначального применения Стандарта. Некоторые организации могли уже принять стандарты МСФООС по кассовому методу до того, как согласно параграфам 1.10.1-1.10.27, в них были внесены изменения, касающиеся включения требований о раскрытии информации получателями внешней помощи. Параграф 1.10.29 дает освобождение от требований раскрытия сравнительной информации, касающейся внешней помощи в первый год их применения согласно параграфам 1.10.1-1.10.27 данного Стандарта. Параграф 1.10.30 дает освобождение от требования применять параграф 1.10.8 к периоду, охватывающему два года с момента первого применения этого параграфа.

1.10.34 В целях обеспечения информированности пользователей Стандарта о степени выполнения установленных им требований, параграф 1.10.31 рекомендует организациям, применяющим данные переходные положения, сделать соответствующее раскрытие об этом.

Приложение 1:

Иллюстрация требований Части 1 настоящего Стандарта

Данное Приложение носит исключительно иллюстративный характер и не является частью стандартов. Оно иллюстрирует отдельную часть Отчета о денежных поступлениях и платежах и относящихся к ним пояснительных записок для раскрытия информации о внешней помощи в виде кредитов и грантов, полученных правительством в текущий и предыдущий периоды. Целью данного Приложения является оказание помощи в разъяснении значения стандартов посредством демонстрации их применения при подготовке и представлении финансовой отчетности общего назначения по кассовому методу бухгалтерского учета:

- (a) **Правительству**, являющемуся получателем внешней помощи;
- (b) **Государственному субъекту**, управляющему своим собственным банковским счетом и не являющемуся получателем внешней помощи и
- (c) **Государственному ведомству**, работающему по системе “единого счета”, при котором центральный субъект управляет денежными поступлениями и платежами от лица ведомства, и не являющемуся получателем внешней помощи.

Приложение 1а – Правительство

Сводная финансовая отчетность Правительства А

**СВОДНЫЙ ОТЧЕТ ПО ДЕНЕЖНЫМ ПОСТУПЛЕНИЯМ И ПЛАТЕЖАМ ПО СОСТОЯНИЮ
НА 31 ДЕКАБРЯ 200X ГОДА
(ТОЛЬКО ПОСТУПЛЕНИЯ)**

(в тысячах денежных единиц)	Пояснительная записка	200X	200X	200X-1	200X-1
		Поступления/ (Платежи) контролируемые субъектом	Платежи, произведенные третьими лицами	Поступления/ (Платежи) контролируемые субъектом	Платежи, произведенные третьими лицами
Поступления					
Налогообложение					
	Подоходный налог	X	-	X	-
	НДС	X	-	X	-
	Налог на имущество	X	-	X	-
	Прочие налоги	X	-	X	-
	Внешняя помощь 10				
	Многосторонние агентства	X	X	X	X
	Двусторонние агентства	X	X	X	X
			X	X	X
	Прочие гранты и субсидии		X	X	X
	Прочие заимствования				
	Поступления от 3 заимствований	X	X		
	Основные поступления				
	Поступления от продажи зданий и оборудования	X	-	X	-
	Коммерческая деятельность				
	Поступления от торговой деятельности	X	-	X	-
	Прочие поступления 4	X	X	X	X

	Пояснительная записка	200X	200X	200X-1	200X-1
(в тыс. денежных единиц)		Поступления/ (Платежи) контролируемые субъектом	Платежи, произведенные третьими лицами	Поступления/ (Платежи) контролируемые субъектом	Платежи, произведенные третьими лицами
Платежи					
Операции					
Оплата труда и вознаграждение работникам		(X)	(X)	(X)	(X)
Резервы и расходные материалы		(X)	(X)	(X)	(X)
			(X)	(X)	(X)
Трансферты					
Гранты		(X)	-	(X)	-
Другие трансфертные выплаты		(X)	=	(X)	=
			(X)	-	(X)
Капиталовложения					
Приобретение/строительство зданий и оборудования		(X)	(X)	(X)	(X)
Приобретение финансовых инструментов		(X)	=	(X)	=
			(X)	(X)	(X)
Выплаты займов и процентов					
Выплаты займов		(X)	-	(X)	-
Выплаты процентов		(X)	=	(X)	=
			(X)	-	(X)
Другие выплаты	5	(X)	(X)	(X)	(X)
Общая сумма выплат		(X)	(X)	(X)	(X)
Увеличение/(Сокращение) объема денежных средств		X	-	X	-
Сальдо на начало года	2	X	N/A*	X	N/A
Увеличение/(сокращение) объема денежных средств		X	N/A	X	N/A
Сальдо на конец года	2	X	N/A	X	N/A

*N/A – не применимо

**ОТЧЕТ ПО СРАВНЕНИЮ БЮДЖЕТНЫХ И ФАКТИЧЕСКИХ СУММ
ПРАВИТЕЛЬСТВА X ПО СОСТОЯНИЮ НА 31 ДЕКАБРЯ 200X ГОДА.**

УТВЕРЖДЕННЫЙ БЮДЖЕТ ПО КАССОВОМУ МЕТОДУ

(КЛАССИФИКАЦИЯ ПЛАТЕЖЕЙ ПО ФУНКЦИЯМ)

	*Фактически е суммы	Итоговый бюджет	Первоначальный бюджет	**Разница: Итоговый бюджет и фактический
(в тысячах денежных единиц)				
ПОСТУПЛЕНИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ				
Налогообложение	X	X	X	X
Соглашения о субсидиях				
Международные агентства	X	X	X	X
Прочие гранты и субсидии	X	X	X	X
Поступления: заимствования	X	X	X	X
Поступления: продажа зданий и оборудования	X	X	X	X
Коммерческая деятельность	X	X	X	X
Прочие поступления	X	X	X	X
Общий объем поступлений	X	X	X	X
ВЫПЛАТЫ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ				
Здравоохранение	(X)	(X)	(X)	(X)
Образование	(X)	(X)	(X)	(X)
Общественный порядок/безопасность	(X)	(X)	(X)	(X)
Социальная защита	(X)	(X)	(X)	(X)
Оборона	(X)	(X)	(X)	(X)
Жилищно-коммунальное хозяйство	(X)	(X)	(X)	(X)
Досуг, культура и религия	(X)	(X)	(X)	(X)
Экономические отношения	(X)	(X)	(X)	(X)
Прочие	(X)	(X)	(X)	(X)
Общий объем платежей	(X)	(X)	(X)	(X)
Чистые потоки денежных средств	(X)	(X)	(X)	(X)

* Фактические суммы охватывают как денежные расчеты, так и расчеты третьих сторон.

** Графа «Разница» не требуется. Однако, сопоставление фактического и первоначального или итогового бюджетов, четко определенные как соответствующие, может быть включено.

ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ОТЧЕТЫ

(не обязательные для исполнения)

Дополнительные финансовые отчеты составляются в целях предоставления детальной информации относительно сумм, включенных в сводную отчетность по денежным поступлениям и платежам: например, чтобы раскрыть информацию об основных группах средств или расходах по основным функциями или программам, или для предоставления деталей об источниках заимствований. Также можно включить графы, раскрывающие сметные суммы.

ОТЧЕТ О ДЕНЕЖНЫХ ПОСТУПЛЕНИЯХ В СООТВЕТСТВИИ С КЛАССИФИКАЦИЕЙ СРЕДСТВ

(в тысячах денежных единиц)	200X	200X - 1
	Денежные поступления, контролируемые субъектом	Денежные поступления, контролируемые субъектом
Поступления		
Консолидированные денежные средства	X	X
Специальные средства	X	X
Коммерческие средства	X	X
Займы	X	X
Общая сумма денежных поступлений	X	X

Поступления в форме заимствований

	Пояснительная записка	200X	200X	200X-1	200X-1
(в тысячах денежных единиц)		Денежные поступления, контролируемые субъектом	Поступления от платежей, произведенных третьим лицом	Поступления, контролируемые субъектом	Поступления от платежей, произведенных третьим лицом
Заимствования					
Внутренние коммерческие учреждения		X	-	X	-
Оффшорные коммерческие учреждения		X	-	X	-
Банки развития и аналогичные кредитные агентства		X	X	X	X
Общий объем заимствований	3	X	X	X	X

Отчет по платежам по программам/деятельности/функции Правительства

(в тысячах денежных единиц)	200X	200X	200X-1	200X - 1
	Платежи, контролируемые субъектом	Платежи, произведенные третьими лицами	Платежи, контролируемые субъектом	Платежи, произведенные третьими лицами
Платежи/Расходы				
Операционный счет				
Образование	X	X	X	X
Здравоохранение	X	X	X	X
Социальное обеспечение	X	-	X	-
Оборона	X	-	X	-
Общественный порядок и безопасность	X	X	X	X
Досуг, культура и религия	X	X	X	X
Экономические услуги	X	-	X	-
Прочее	X	X	X	X
Общая сумма платежей/расходов	X	X	X	X
Платежи/Расходы				
Капитальный счет				
Образование	X	X	X	X
Здравоохранение	X	X	X	X
Социальное обеспечение	X	-	X	-
Оборона	X	-	X	-
Общественный порядок и безопасность	X	X	X	X
Досуг, культура и религия	X	X	X	X
Прочее	X	X	X	X
Общая сумма платежей/расходов	X	X	X	X
Общий объем операционного и капитального счетов	X	X	X	X

СУБЪЕКТ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА – ОБЩЕГОСУДАРСТВЕННЫЙ

Пояснительная записка к финансовому отчету

1. Учетная политика

Основа подготовки

Финансовая отчетность была подготовлена в соответствии с МСФООС на основе кассового метода – *Финансовая отчетность на основе кассового метода учета*

Учетная политика применялась последовательно в течение всего периода.

Подотчетный субъект

Финансовая отчетность составлена для национального правительства страны А. Финансовая отчетность охватывает подотчетные субъекты, определенные в соответствующем законодательстве (Закон 20XX года о «Государственных финансах»). К ним входят:

- (a) центральные министерства; и
- (b) государственные коммерческие предприятия и коммерческие фонды, контролируемые субъектом.

Сводная финансовая отчетность включает все субъекты, контролируемые в течение года. Список наиболее значительных контролируемых субъектов содержится в Приложении 7 к финансовому отчету.

Платежи, производимые третьими лицами

Правительство также получает доход от товаров и услуг, приобретенных от его лица в результате денежных платежей, осуществленных третьими лицами в течение периода посредством получения ссуд и вкладов. Платежи, осуществляемые третьими лицами, не составляют денежные поступления или платежи правительства, но приносят ему фактический доход. Они раскрываются в графе «Платежи, производимые третьими лицами» в Сводной отчетности по денежным поступлениям и платежам и в других финансовых отчетах.

Валюта отчетности

Валютой отчетности является (валюта страны А).

2. Денежные средства

Денежные средства включает в себя наличные денежные средства, вклады до востребования и денежные эквиваленты. Вклады до востребования и денежные эквиваленты состоят из балансов на счетах в банках и инвестиций в краткосрочные инструменты денежного рынка.

Денежные средства, включенные в отчет о денежных поступлениях и платежах, включают следующие суммы:

линии на 31.12.0X

(в тыс. денежных единиц)	200X	200X - 1
Неиспользованные кредитные линии		
Коммерческие финансовые институты	X	X
Общая сумма неиспользованных кредитных линий	X	X

7. Значительные контролируемые субъекты

Субъект	Юрисдикция (страна)
Субъект А	X
Субъект В	X
Субъект С	X
Субъект D	X

8. Дата вступления в силу

Финансовый отчет был одобрен для публикации XX *месяца* 200X+1 г-ном YY, Казначеем государства А.

9. Первоначальный и итоговый утвержденный бюджет и сопоставление фактических и бюджетных сумм.

Утвержденный бюджет разрабатывается по единому методу учета (кассовый метод), единому методу классификации и на единый период (с 1 января 200X по 31 декабря 200X года), что и финансовая отчетность. Он охватывает те же субъекты, что и сводная финансовая отчетность – они определены выше в пункте 7.

Первоначальный бюджет был утвержден законодательным актом от (дата), а дополнительное ассигнование в размере XXX для оказания помощи при стихийных бедствиях было утверждено законодательным актом от (дата) в связи с землетрясением, произошедшим в Северном Регионе (дата). Цели и политика первоначального бюджета и последующие изменения объясняются более полно в Отчете об операционном анализе и исполнении бюджета, которые публикуются вместе с финансовой отчетностью.

Превышение фактических расходов над итоговым бюджетом в размере 15% (25% над первоначальным бюджетом) по сектору «Здравоохранение» было вызвано

увеличением расходов, утвержденным законодательным актом, принятым в связи с землетрясением. Других существенных различий не было.

Альтернативный пункт 9 для случаев, когда бюджет и финансовая отчетность составляются с применением различных методов.

9. Первоначальный и итоговый утвержденный бюджет и сопоставление фактических и бюджетных сумм.

Бюджет утвержден с применением модифицированного кассового метода в соответствии с функциональной классификацией. Утвержденный бюджет охватывает фискальный период с 1 января 200X года по 31 декабря 200X года и включает все субъекты сектора государственных учреждений. Сектор государственных учреждений включает все государственные ведомства – они определены выше в пункте 7.

Первоначальный бюджет был утвержден законодательным актом от (дата), а дополнительное ассигнование в размере XXX для оказания помощи при стихийных бедствиях было утверждено законодательным актом от (дата) в связи с землетрясением в Северном Регионе, произошедшим (дата). Цели и политика первоначального бюджета и последующие изменения объясняются более полно в Отчете об операционном анализе и исполнении бюджета, которые публикуются вместе с финансовой отчетностью.

Превышение фактических расходов над итоговым бюджетом в размере 15% (25% над первоначальным бюджетом) по сектору «Здравоохранение» было вызвано увеличением расходов, утвержденным законодательным актом, принятым в связи с землетрясением. Других существенных различий между итоговым утвержденным бюджетом и фактическими суммами не было.

Основа составления бюджета и учетная основа отличаются. Финансовая отчетность для всего правительства составляется с применением кассового метода, использованием классификации, основанной на природе расходов в отчете о финансовых результатах деятельности. Финансовая отчетность представляет собой сводную отчетность, которая включает все контролируемые субъекты, в том числе, государственные коммерческие предприятия за фискальный период с 1 января 200X по 31 декабря 200X. Бюджет утверждается с применением модифицированного кассового метода в соответствии с функциональной классификацией и рассматривает только сектор государственных учреждений, который исключает государственные коммерческие предприятия и отдельные нерыночные государственные субъекты и виды деятельности.

Суммы в отчете о денежных поступлениях и платежах были скорректированы в соответствии с модифицированным кассовым методом и реклассифицированы в соответствии с функциональной классификацией для отражения единой основы, как в итоговом утвержденном бюджете. В дополнение, были сделаны корректировки в отчете о денежных поступлениях и платежах для отражения временных разниц, связанных с продолжающимся ассигнованием и различиями по охваченным субъектам (государственные коммерческие предприятия и другие

субъекты) в целях отражения фактических сумм на сопоставимой основе с итоговым утвержденным бюджетом.

Ниже дана сверка между фактическими поступлениями и выплатами, представленными в отчете по сопоставлению бюджетных и фактических сумм, а также между суммами общего объема денежных поступлений и общего объема денежных платежей, представленных в отчете о денежных поступлениях и платежах за период, завершившийся 31 декабря 200X.

	Общий объем поступлений	Общий объем выплат
Фактическая сумма на сопоставимой основе, представленная в сравнительном отчете бюджетных и фактических сумм	X	X
Различия в методах	X	X
Временные различия	-	-
Различие по субъектам	X	X
Общий объем денежных поступлений	X	
Общий объем денежных платежей		X

Финансовая отчетность и бюджетные документы составлены за единый период. Присутствует различие по субъектам: бюджет составлен для сектора государственных учреждений, а финансовая отчетность консолидирует все субъекты, контролируемые правительством. Также существует разница в методах: бюджет составлен по кассовому методу, а финансовая отчетность по модифицированному кассовому методу.

Данная сверка может быть включена непосредственно в отчет по сравнению бюджетных и фактических сумм или раскрыта в пояснительной записке.

10. Внешняя помощь

Платежи, осуществляемые третьими сторонами

Все платежи, осуществляемые третьими сторонами, осуществляются третьими сторонами, не являющимися частью экономического субъекта.

Внешняя помощь

Внешняя помощь была получена в форме кредитов и грантов от многосторонних и двусторонних донорских агентств в рамках соглашений, определяющих цели использования предоставляемой помощи. Ниже приведены суммы в валюте отчетности субъекта.

	200X Общая сумма	200X-1 Общая сумма
Кредитные средства		
Многосторонние агентства	X	X
Двусторонние агентства	X	X
Всего:	X	X
Грантовые средства		
Многосторонние агентства	X	X
Двусторонние агентства	X	X
Всего:	X	X
Общий объем внешней помощи	X	X

Невыполнение существенных условий, реструктурированный и аннулированный долг

Случаев невыполнения условий, приведших к аннулированию кредитов в рамках предоставления внешней помощи, не было.

В отчетном периоде были аннулированы гранты в рамках предоставления внешней помощи на сумму X в национальной валюте. Аннулирование произошло в результате завышения стоимости указанных проектов развития и, как следствие, привело к расходам меньше суммы, запланированной на этот период донорской организацией.

Неиспользованная внешняя помощь

Неиспользованными кредитами и грантами на отчетную дату считаются суммы, указанные в обязательном соглашении о финансировании действующих проектов, условия реализации которых были выполнены, и вероятность дальнейшего соблюдения условий высока, и предполагается, что проект будет продолжаться до полного завершения.

	Кредиты 200X	Кредиты 200X	Кредиты 200X-1	Кредиты 200X-1
Конечное сальдо в валюте отчетности	X	X	X	X

Существенные условия, определяющие или обуславливающие доступ к суммам неиспользованной финансовой помощи, связаны с достижением следующих

указанных целей строительства для развития медицинской и образовательной инфраструктуры: (субъект для определения важных строительных целей).

Приложение 1В – Правительственный субъект АВ

(Настоящий субъект контролирует собственный банковский счет и получает доход от платежей, производимых третьими лицами).

Сводный отчет по денежным поступлениям и платежам по состоянию на 31 декабря 200X года.

	Пояснительная записка	200X	200X	200X	200X -1	200X -1	200X -1
(в тысячах денежных единиц)		Поступления/(платежи) контролируемые субъектом	Платежи, осуществляемые, другими правительственными субъектами	Платежи, осуществляемые внешними третьими лицами	Поступления/(платежи) контролируемые субъектом	Платежи, осуществляемые другими правительственным и субъектам и	Платежи, осуществляемые внешними третьими лицами
Поступления							
Одобрённые ассигнования		X	X	-	X	X	-
Другие поступления		X	-	-	X	-	-
Гранты/фин. помощь		-	-	X	-	-	X
Общий объем поступлений		X	X	X	X	X	X
Платежи							
Оплата труда и вознаграждение сотрудникам		(X)	-	-	(X)	-	-
Аренда		(X)	(X)	-	(X)	(X)	-
Капитальные расходы		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Трансферты	3	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Общая сумма платежей		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Увеличение/(Сокращение) объема денежных средств		X	X	(X)	X	(X)	X
Сальдо на	2	X	N/A*	N/A	X	N/A	N/A

начало года							
Увеличение /(Сокращение) объема денежных средств		X	N/A	N/A	X	N/A	N/A
Сальдо на конец года	2	X	N/A	N/A	X	N/A	N/A

N/A = не применим

Дополнительные финансовые отчеты

(не обязательные для исполнения)

Дополнительные финансовые отчеты могут быть составлены, к примеру, для раскрытия бюджетной информации относительно основных фондовых групп, если это применимо, или для иллюстрации основных функциональных расходов. Пример функционального отчета приводится ниже.

Отчет по функциональным платежам

Пояснительная записка (в тысячах денежных единиц)	200X	200X	200X	200X-1	200X-1	200X-1
	Платежи, контролируемые субъектом	Платежи, осуществляемые другими правительственными субъектами	Платежи, осуществляемые внешними третьими лицами	Платежи, контролируемые субъектом	Платежи, осуществляемые другими правительственными субъектами	Платежи, осуществляемые внешними третьими лицами
Платежи/						
Расходы						
Программа I	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Программа II	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Программа III	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Программа IV	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Другие платежи/расходы	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Общий объем платежей/расходы	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

Правительственный субъект АВ

Пояснительные записки к финансовым отчетам

1 Учетная политика

Основа для подготовки

Финансовая отчетность была подготовлена в соответствии с МСФООС на основе кассового метода – «*Финансовая Отчетность по кассовому методу учета*».

Учетная политика применялась последовательно в течение всего периода.

Подотчетный субъект

Финансовый отчет составлен для субъекта общественного сектора (правительственный субъект АВ). Финансовая отчетность охватывает подотчетные субъекты, определенные в соответствующем законодательстве (Акт 20XX года о государственных финансах), что включает правительственный субъект АВ и контролируемые им субъекты. Правительственный субъект АВ контролируется правительством страны А.

Основная деятельность правительственного субъекта АВ заключается в предоставлении [определите вид услуг] услуг клиентам. Субъект контролирует свой собственный банковский счет. Ассигнования и другие денежные поступления размещаются на его банковских счетах.

Платежи, осуществляемые другими правительственными субъектами

Субъект получает доход от платежей, производимых от его лица контролирующим субъектом (правительство А) или другими правительственными субъектами.

Платежи, производимые третьими лицами

Субъект также получает доход от платежей за товары и услуги, произведенные третьим лицом (субъекты, внешние по отношению к экономическому субъекту). Платежи, осуществляемые третьими лицами, не составляют денежные поступления или платежи субъекта, но приносят ему доход. Они раскрыты в *пункте «Платежи, производимые третьими лицами»* сводной отчетности по денежным поступлениям и платежам, а также в других финансовых отчетах.

Валюта отчетности

Валютой отчетности является валюта государства А.

2. Денежные средства

Денежные средства включают в себя наличные денежные средства, вклады до востребования и денежные эквиваленты. Вклады до востребования и денежные

эквиваленты состоят из балансов на счетах в банках и инвестиций в краткосрочные инструменты денежного рынка.

Суммы, ассигнованные субъекту, размещаются на банковском счете субъекта и контролируются самим субъектом. Все заимствования осуществляются центральным финансовым субъектом.

Поступления от обменных операций размещаются на коммерческих счетах, контролируемых субъектом. Они переводятся в консолидированный доход в конце года.

Денежные средства, включенные в отчет о денежных поступлениях и платежах, включают следующие суммы:

(в тыс. денежных единиц)	200X	200X-1
Денежные средства в кассе и балансы на счетах в банках	X	X
Краткосрочные инвестиции	X	X
	X	X

3. Трансферты

Суммы переводятся имеющим право получателям в соответствии с функциональными полномочиями субъекта.

4. Значительные контролируемые субъекты

Субъект	Юрисдикция
Субъект А	<u>X</u>
Субъект В	<u>X</u>

5. Дата вступления в силу

Финансовый отчет был одобрен для публикации XX *месяца* 200X+1 г-ном YY, министром XXXXXX для субъекта АВ.

ПРИЛОЖЕНИЕ 1с – ПРАВИТЕЛЬСТВЕННЫЙ ДЕПАРТАМЕНТ АС

(Правительство управляет системой централизованного единого счета – сам субъект не контролирует суммы, выделенные для использования)

**Отчет по денежным поступлениям и платежам
по состоянию на 31 декабря 200X года**

	Пояснительная записка	200X	200X	200X-1	200X-1
(в тыс. денежных единиц)		Казначейский счет/Счет единого контроля	Платежи, осуществляемые внешними третьими лицами	Казначейский счет/Счет единого контроля	Платежи, осуществляемые внешними третьими лицами
Поступления					
Ассигнования	2	X	-	X	-
Другие поступления		X	-	X	-
Финансовое содействие		-	X	-	X
Общий объем поступлений		X	X	X	X
Платежи					
Оплата труда и вознаграждение сотрудникам		(X)	-	(X)	-
Аренда		(X)	-	(X)	-
Капитальные расходы		(X)	(X)	(X)	(X)
Трансферты	3	(X)	(X)	(X)	(X)
Общий объем платежей		(X)	(X)	(X)	(X)

**Дополнительный финансовый отчет
(не обязательный для исполнения)**

Дополнительный финансовый отчет может быть составлен, к примеру, для раскрытия бюджетной информации относительно основных фондовых групп, если это приемлемо, или для иллюстрации основных функциональных расходов или платежей. Пример функционального отчета приводится ниже.

Отчет по функциональным платежам

(в тыс. денежных единиц)	Пояснительная записка	200X	200X	200X-1	200X-1
		Казначейский счет/Счет единого контроля	Платежи, осуществляемые внешними третьими лицами	Казначейский счет/Счет единого контроля	Платежи, осуществляемые внешними третьими лицами
Платежи					
Программа I		X	X	X	X
Программа II		X	X	X	X
Программа III		X	X	X	X
Программа IV		X	X	X	X
Другие платежи		X	X	X	X
Общий объем платежей		X	X	X	X

Правительственное ведомство АС

Пояснительная записка к финансовому отчету

1 Учетная политика

Основа для подготовки

Финансовая отчетность была подготовлена в соответствии с МСФООС на основе кассового метода – «*Финансовая отчетность на основе кассового метода учета*».

Учетная политика применялась последовательно в течение всего периода.

Подотчетный субъект

Финансовая отчетность составлена для субъекта общественного сектора: правительственное ведомство АС. Финансовые отчеты охватывают подотчетные субъекты, определенные в соответствующем законодательстве (Акт 20XX года о государственных финансах), включая правительственное ведомство АС. Правительственное ведомство АС контролируется правительством государства А.

Основная деятельность правительственного ведомства АС заключается в предоставлении услуг клиентам.

Правительственное ведомство АС не контролирует свой собственный банковский счет. Правительство осуществляет централизованную казначейскую функцию, которая администрирует денежные расходы, понесенные всеми ведомствами в течение финансового года. Платежи, произведенные на этом счете в отношении ведомства, раскрываются в графе «Казначейский счет» - в отчете о денежных поступлениях и платежах, а также в других финансовых отчетах.

Платежи, производимые третьими лицами

Правительственное ведомство АС получает доход от платежей за товары и услуги, произведенные третьими лицами, внешними по отношению к правительству, за отчетный период. Платежи, осуществляемые третьими лицами, не составляют денежные поступления или платежи ведомства, но приносят ему определенный доход. Они раскрываются в *пункте «Платежи, производимые третьими лицами»* отчета о денежных поступлениях и платежах, а также в других финансовых отчетах.

Валюта отчетности

Валютой отчетности является валюта государства А.

2. Ассигнования

Суммы, выделенные правительственному ведомству АС, управляются через центральный счет, контролируемый Казначейством. Эти суммы не управляются ведомством АС, но используются от лица ведомства администратором

центрального счета после представления соответствующей документации и разрешения. Все заимствования производятся центральным финансовым субъектом. Сумма, отраженная в отчете о денежных поступлениях и платежах, как ассигнования, является суммой, которую Казначейство расходует в пользу ведомства АС (списанная сумма).

3. Трансферты

Суммы переводятся приемлемым получателям в соответствии с функциональными полномочиями ведомства АС.

4. Дата вступления в силу

Финансовые отчеты были одобрены для публикации XX *месяца* 200X+1 г-ном YY, министром XXXXXX правительственного ведомства АС.

ЧАСТЬ 2: ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПО КАССОВОМУ МЕТОДУ УЧЕТА - ПООЩРЯЕМЫЕ ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ РАСКРЫТИЯ

Эта часть Стандарта не является обязательной для исполнения. Она излагает поощряемые дополнительные раскрытия для отчетности, составляемой на основе кассового метода. Данную часть стандарта следует читать в контексте Части 1 настоящего Стандарта, формулирующего требования по составлению отчетности по кассовому методу учета. Поощряемые раскрытия, набранные курсивом, следует понимать в контексте разъясняющих параграфов, содержащихся в данной части Стандарта и набранных обычным шрифтом.

ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ НА ОСНОВЕ

КАССОВОГО МЕТОДА УЧЕТА.

ЧАСТЬ 2: ПОощряЕМЫЕ ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ РАСКРЫТИЯ

2.1 Поощряемые дополнительные раскрытия

Определения

2.1.1 В данной части Стандарта используются следующие термины, значение которых поясняется ниже:

Метод начисления - означает такой метод бухгалтерского учета, при котором операции и другие события признаются тогда, когда они произошли (а не по мере поступления или выплаты денежных средств или их эквивалентов). Следовательно, операции и события регистрируются в учетных регистрах и представляются в финансовой отчетности тех периодов, к которым они относятся. Элементами отчетности, признаваемыми при данном методе начисления, являются активы, обязательства, чистые активы/капитал, валовые доходы и расходы.

Активы - ресурсы, контролируемые субъектом в результате прошлых событий и от которых ожидается в будущем поступление субъекту экономических выгод или сервисного потенциала.

Затраты по займам - процентные и другие расходы, понесенные субъектом в связи с получением заемных средств.

Валютный курс на момент закрытия рынка - "спотовый" курс валюты на отчетную дату.

Распределения между владельцами - будущие экономические выгоды или сервисный потенциал, распределенные субъектом между всеми или частью владельцев либо в виде прибыли на инвестированный капитал, либо в виде возврата инвестированного капитала.

Расходы - сокращения экономических выгод или сервисного потенциала за отчетный период в виде оттока или использования активов или возникновения обязательств, которые ведут к сокращению чистых активов/собственного капитала, кроме тех, которые связаны с распределением среди владельцев.

Чрезвычайные статьи – (в целях данного Стандарта) денежные потоки, возникающие вследствие событий или операций, которые четко отличаются от обычной деятельности субъекта, считаются случайными или нерегулярными и находятся вне сферы контроля или влияния субъекта.

Финансовый актив - включает такие активы, как:

(a) денежные средства;

- (b) договорное право на получение денежных средств или иного финансового актива у другого субъекта;
- (c) договорное право на обмен финансовых инструментов с другим субъектом на потенциально благоприятных условиях; или
- (d) долевой инструмент другого субъекта.

Обязательства – текущие обязательства субъекта, являющиеся следствием прошлых событий; погашение которых, как ожидается, приведет к оттоку из субъекта ресурсов в виде экономической выгоды или сервисного потенциала.

Регулярная деятельность - любая деятельность, осуществляемая субъектом в виде составной части его деятельности по оказанию услуг или торговле. Регулярная деятельность включает в себя и такую, связанную с указанной деятельностью, которая возникает в ее продолжение, имеет к ней отношение или возникает из нее.

Валовой доход - валовой приток экономических выгод или сервисного потенциала за время отчетного периода, который ведет к увеличению чистых активов/собственного капитала, помимо роста, обусловленного вкладами собственников.

Будущие экономические выгоды или сервисный потенциал

- 2.1.2 Активы, включая денежные средства и ресурсы, являются для субъектов средством достижения своих целей. Активы, которые используются для производства товаров и оказания услуг в соответствии с целями субъекта, однако непосредственно не обеспечивающие чистых поступлений денежных средств, часто обозначают как "сервисный потенциал". Активы, которые используются для обеспечения чистых денежных поступлений, часто обозначают как "будущие экономические выгоды". Для общего обозначения всех целей, на которые могут быть направлены активы, в настоящем Стандарте используется термин "будущие экономические выгоды или сервисный потенциал", описывающий важную характеристику активов.

Понятие непрерывности деятельности субъекта

- 2.1.3 При составлении финансовой отчетности должна быть сделана оценка способности субъекта продолжать свою деятельность. Эта оценка должна быть произведена лицами, отвечающими за подготовку финансовой отчетности. Если лица, ответственные за подготовку финансовой отчетности, в процессе оценки осознают наличие существенных неопределенностей, связанных с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности субъекта осуществлять свою деятельность в дальнейшем, рекомендуется раскрывать такие неопределенности.

- 2.1.4 Определение того, является ли предположение о непрерывности деятельности соответствующим действительности, важно скорее для отдельных субъектов, нежели для правительства в целом. У отдельных субъектов при оценке непрерывности их деятельности лица, ответственные за подготовку финансовой отчетности, должны:
- (a) учитывать всю имеющуюся информацию о предполагаемом будущем периоде, который должен охватывать, по крайней мере, двенадцать месяцев (хотя это и не является пределом) с момента утверждения финансовой отчетности; а также
 - (b) рассмотреть широкий набор факторов, обуславливающих текущие и ожидаемые результаты деятельности, возможные и объявленные реструктуризации организационных подразделений, оценку поступлений или вероятность продолжения государственного финансирования, а также потенциальные источники альтернативного финансирования, прежде чем делать вывод о непрерывности деятельности субъекта.
- 2.1.5 Возможны обстоятельства, при которых обычные проверки непрерывности деятельности по признаку ликвидности и платежеспособности дают неблагоприятный результат, хотя другие факторы позволяют предположить, что субъект, тем не менее, действует непрерывно. Например:
- (a) при оценке непрерывности деятельности правительства возможность собирать пошлины или налоги позволяет рассматривать некоторые субъекты как действующие непрерывно, даже если их денежные платежи могут превышать их денежные поступления на протяжении продолжительного периода времени; и
 - (b) оценка денежных потоков отдельного субъекта за отчетный период может означать, что субъект не действует непрерывно. Однако могут иметь место многолетние соглашения о финансировании с правительством, которые подтверждают непрерывность работы субъекта.

Чрезвычайные статьи

- 2.1.6 *Поощряется отдельное раскрытие субъектом характера и величины каждой чрезвычайной статьи. Данные могут быть раскрыты в отчете о денежных поступлениях и платежах, в другом финансовом отчете или в пояснительной записке к финансовому отчету.*
- 2.1.7 Чрезвычайные статьи характеризует тот факт, что они возникают из событий или операций которые в корне отличаются от обычной деятельности субъекта, необычны и нерегулярны, по сути, и находятся вне контроля или влияния субъекта. Соответственно, они являются редкими, необычными и существенными.

Нерегулярная деятельность

- 2.1.8 Факт очевидного отличия события или сделки от обычной деятельности субъекта определяется скорее характером этого события или сделки относительно деятельности, обычно осуществляемой субъектом, а не регулярностью, с которой происходят подобные события или сделки. Событие или сделка могут быть чрезвычайными для одного субъекта или уровня государственного управления, но не быть таковыми для другого субъекта или уровня государственного управления из-за различий между их видами обычной деятельности. В контексте правительственной отчетности чрезвычайные статьи будут исключительно редкими.

Деятельность, которая не ожидается повториться в обозримом будущем

- 2.1.9 Событие или сделка должны иметь такой характер, что отсутствуют основания ожидать их повторения в обозримом будущем, учитывая сферу деятельности субъекта. Характер чрезвычайных статей таков, что они обычно не предвидятся в начале отчетного периода и поэтому не включаются в бюджет. Включение статьи в бюджет предполагает, что возникновение статьи предвидится, и поэтому она не является чрезвычайной.

Деятельность вне контроля или влияния субъекта

- 2.1.10 Событие или сделка должны находиться за пределами контроля или влияния субъекта. Считается, что событие или сделка находятся вне контроля или влияния субъекта в том случае, если решения или постановления субъекта не оказывают влияния на протекание сделки или события.

Определение чрезвычайных статей

- 2.1.11 Тот факт, является ли статья чрезвычайной или нет, определяется в контексте операционной среды субъекта и уровня государственного управления, в рамках которого он функционирует. В каждом случае должна быть вынесена экспертная оценка.
- 2.1.12 Ниже даны примеры потоков денежных средств, связанных с событиями или сделками, которые могут, хотя и не обязательно, привести к возникновению чрезвычайных статей у некоторых субъектов общественного сектора или на некоторых уровнях государственного управления:
- (а) краткосрочные потоки денежных средств, связанные с оказанием услуг беженцам в том случае, когда потребность в таких услугах была не предусмотрена в начале отчетного периода, и находится за пределами обычного круга деятельности субъекта и вне контроля субъекта. Если такие услуги были предсказуемы и были оказаны в течение не одного отчетного периода, они, как правило, не классифицируются как чрезвычайные; и

(b) потоки денежных средств, связанные с оказанием услуг в связи с природной или антропогенной катастрофой, например, предоставление крова людям, оказавшимся без жилища вследствие землетрясения. Для того чтобы классифицировать такое землетрясение как чрезвычайное событие, необходимо, чтобы оно было такого масштаба, который обычно не ожидается ни в географическом районе, в котором оно произошло, ни в географическом районе, связанном с субъектом, и оказание срочных услуг или восстановление важных служб потребует выхода за рамки обычной деятельности соответствующего субъекта. В том случае, если субъект несет ответственность за оказание помощи тем, кто пострадал от природной катастрофы, издержки, связанные с данной деятельностью, как правило, не подпадают под определение чрезвычайной статьи.

2.1.13 Реструктуризация деятельности является примером такого события, которое обычно не является чрезвычайным ни для отдельного субъекта в общественном секторе, ни для субъекта, являющегося органом государственного управления в составе системы государственного управления. Все три критерия, используемые для определения чрезвычайной статьи, должны присутствовать, прежде чем какая-либо статья может быть классифицирована как чрезвычайная. Реструктуризация может быть четко выделена из обычной деятельности субъекта. Однако в органах государственного управления реструктуризация может происходить часто. Более важно еще то, что реструктуризация обычно находится в рамках контроля или влияния субъекта, являющегося органом государственного управления. Только при обстоятельствах, когда реструктурирование наложено другим уровнем правительства или внешним регулятором или другой внешней властью оно может классифицироваться как вне контроля или влияния субъекта государственного управления.

2.1.14 Раскрытие сути и размера каждой чрезвычайной статьи может быть приведено на лицевой стороне отчета о денежных поступлениях и платежах или в других финансовых отчетах, которые могут быть составлены, или в пояснительной записке к финансовой отчетности. Субъект также может принять решение о раскрытии лишь общей суммы чрезвычайных статей на лицевой стороне отчета о денежных поступлениях и платежах и раскрыть детали в пояснительной записке.

Администрируемые операции

2.1.15 *Поощряется раскрытие субъектом в пояснительных записках к финансовым отчетам величины и характера потоков денежных средств и остатков денежных средств, являющихся результатом сделок, совершаемых субъектом в качестве агента от лица других субъектов, в случаях, когда эти суммы находятся вне контроля субъекта.*

- 2.1.16 Потоки денежных средств, связанные со сделками, управляемыми субъектом, действующим в качестве агента от лица других субъектов, могут не проходить через банковский счет, контролируемый отчитывающимся субъектом. В этих случаях субъект не может использовать или извлекать выгоду из управляемых денежных средств. Эти потоки денежных средств не управляются субъектом и по этой причине не включаются в общую сумму, указанную на лицевой стороне отчета о денежных поступлениях и платежах или других финансовых отчетах, которые могут быть подготовлены. Однако раскрытие величины и характера этих сделок по основным пунктам поощряется, поскольку это обеспечивает раскрытие полезной информации о масштабах деятельности субъекта, что в свою очередь имеет важное значение для оценки деятельности субъекта.
- 2.1.17 В том случае, если такие денежные поступления и платежи проходят через банковский счет, контролируемый субъектом, они рассматриваются как потоки денежных средств и остатки денежных средств самого субъекта и включаются в общую сумму, указываемую на лицевой стороне отчета о денежных поступлениях и платежах. Параграф 1.3.13 (а) Части 1 настоящего Стандарта позволяет составлять подобные отчеты по денежным поступлениям и платежам на нетто-основе. Параграфы с 2.1.18 по 2.1.22 представляют руководство по денежным поступлениям, платежам и балансам которые:
- (а) могут управляться правительством или правительственным субъектом и содержаться в отчете по денежным поступлениям и платежам в соответствии с частью 1 настоящего Стандарта; и
 - (б) являются администрируемыми операциями, которые не включаются в сумму, указываемую на лицевой стороне отчета по денежным поступлениям и платежам или в других возможных финансовых отчетах, но раскрытие которых поощряется.

Сбор доходов

- 2.1.18 Субъекты общественного сектора могут контролировать денежную наличность или управлять денежными поступлениями или платежами от лица правительства или других правительств или правительственных субъектов. Например, Налоговой инспекции (или Комитету по доходам) может быть предоставлен собственный банковский счет и определенное ассигнование для финансирования его деятельности. Функции инспекции могут включать администрирование определенных аспектов закона о налогообложении и сбор налогов от имени правительства.
- 2.1.19 Налоговая инспекция может использовать выделенные денежные средства, которые размещены на банковском счете, контролируемом инспекцией в целях достижения своих операционных целей, и может не допустить других к использованию этих средств или извлечению из них выгоды. В таких случаях инспекция управляет денежными средствами, выделенными для ее собственного использования. Однако денежные

средства, которые инспекция собирает от имени правительства, обычно депонируются в определенном правительственном целевом фонде или перечисляются на государственный банковский счет, администрируемый Казначейством или соответствующим ведомством. В этом случае собранные денежные средства не могут использоваться для обеспечения достижения целей налоговой инспекции или расходоваться по усмотрению руководства инспекции без определенного основания или специального распоряжения правительства или соответствующего органа. Таким образом, собранные денежные средства не управляются налоговой инспекцией и не составляют денежные поступления или балансы самой инспекции. Как следствие правительственного распоряжения, некоторая часть собранной суммы может быть ассигнована или выделена иным образом для использования самой инспекцией. Однако именно правительство решает выдать разрешение на расходование средств налоговой инспекции, а не на сбор денежных средств, что приводит к осуществлению контроля.

2.1.20 Подобные обстоятельства могут возникнуть в случае, если одно правительство, например, государственное или местное, осуществляет сбор денежных средств от имени другого правительства (к примеру, национального правительства). В таких случаях правительство действует в качестве агента по сбору денежных средств. Наличность, которая возникает в результате операций проведенных в качестве агента, обычно не депонируется на банковском счете комитета по доходам и поэтому не является частью денежных поступлений, платежей или денежных балансов отчитывающегося субъекта.

“Передаваемые” потоки денежных средств

2.1.21 В некоторых случаях административные меры относительно деятельности по сбору доходов, предпринятые правительством или правительственным лицом в качестве агента другого лица могут предусматривать вопрос о первоначальном размещении средств на банковском счете субъекта до его передачи окончательному получателю. Потоки денежных средств, возникающие как следствие этих сделок, иногда называют “передаваемыми” потоками денежных средств. В таких случаях, субъект:

- (a) управляет наличностью, которую он собирает в качестве агента и, как правило, эта наличность размещается на короткий период времени на банковском счете субъекта до передачи третьим лицам;
- (b) обычно извлекает выгоду из процентов от суммы, депонированной на счете, приносящем процентный доход, до его передачи другому субъекту; и
- (c) имеет обязательство по передаче собранной наличности третьим лицам в соответствии с законодательными требованиями или административными мерами.

В случаях, когда денежные притоки от управляемых сделок проходят через банковский счет, контролируемый отчитывающимся субъектом, денежные поступления, денежные переводы и денежные балансы, являющиеся результатом деятельности по сбору, включаются в отчет субъекта по денежным поступлениям и платежам в соответствии с параграфом 1.3.4 (а) (i) Части 1 настоящего Стандарта. Параграф 1.3.13 (а) Части 1 настоящего Стандарта определяет, что денежные поступления и платежи, которые явились результатом сделок проведенных субъектом от лица других сторон и которые признаны в финансовых отчетах, можно составлять на нетто-основе.

Трансфертные платежи

2.1.22 Согласно целям правительства, законодательству или другим полномочиям, средства, выделенные правительственному субъекту (отделу, агентству и т.п.) могут включать в себя суммы, которые передаются третьим лицам, например, в целях предоставления пособий по безработице, выплат пенсионерам или инвалидам, пособий многодетным семьям и других социальных платежей. В некоторых случаях эти средства проходят через банковский счет, управляемый субъектом. В случаях, когда это происходит, субъект признает денежные средства, ассигнованные для дальнейшей передачи в течение отчетного периода, как денежное поступление; суммы, переданные третьим лицам в течение отчетного периода - как денежный платеж; и суммы, удерживаемые на конец отчетного периода для передачи в будущем - как часть остатка денежных средств на конец периода.

Раскрытие основных потоков денежных средств

2.1.23 *Поощряется раскрытие субъектом либо непосредственно в отчете о денежных поступлениях и платежах, либо в других финансовых отчетах, либо в примечаниях к отчетам, следующей информации:*

- (a) *анализ полного объема денежных платежей и платежей, произведенных третьими лицами, с использованием классификации, основанной либо на характере платежей, либо на их функции внутри субъекта, в случае необходимости; и*
- (b) *поступлений из заимствований, при этом, сумма заимствований может быть классифицирована по типу и источнику.*

2.1.24 Подклассы, рекомендуемые в параграфе 2.1.23 (а), могут быть представлены непосредственно в отчете о денежных поступлениях и платежах в соответствии с требованиями параграфов 1.3.12 и 1.3.24 части 1 настоящего Стандарта. В случае применения различной основы для классификации в отчете о денежных поступлениях и платежах, необходимо представить дополнительные разукрупненные раскрытия. Раскрытия, оговоренные в параграфе 2.1.23 (а), могут быть представлены как отдельный отчет или пояснительная записка к финансовой отчетности.

2.1.25 В целях улучшения отчетности статьи денежных платежей и платежи, произведенные третьими лицами, можно поделить на подклассы путем определения основных целей, на которые они были направлены. Их можно также подклассифицировать для того, чтобы выделить расходы и возмещение расходов на отдельные программы, деятельность или другие соответствующие сегменты отчитывающегося субъекта. Поощряется представление субъектом данной информации на основе одного из двух нижеследующих методов:

2.1.26 Первый метод известен как метод, основанный на характере платежей. Платежи агрегируются в отчете о денежных поступлениях и платежах по их характеру (например, закупка материалов, транспортные расходы, заработная плата и т.д.) и не перераспределяются по различным функциям в рамках субъекта. Ниже приведен пример классификации по методу на основе характера платежей:

	Денежные платежи	Платежи, произведенные третьими сторонами
Заработная плата	(X)	(X)
Транспортные расходы	(X)	(X)
Приобретение капитала	(X)	(X)
Расходы по займам	(X)	(X)
Прочие	(X)	(X)
Общая сумма платежей	(X)	(X)

2.1.27 Второй метод, называемый функциональным методом классификации, подразделяет платежи согласно программам или целям, на которые они были направлены. Этот метод обеспечивает пользователей более надежной информацией, хотя осуществление платежей по функциям может быть произвольным и предоставляет больше возможностей для суждений. Ниже приводится пример функциональной классификации денежных платежей:

	Денежные платежи	Платежи, произведенные третьими сторонами
Здравоохранение	(X)	(X)
Образование	(X)	(X)
Приобретение капитала	(X)	(X)
Расходы по займам	(X)	(X)
Прочие	(X)	(X)
Общая сумма платежей	(X)	(X)

- 2.1.28 Согласно этому методу денежные платежи, связанные с основными функциями, осуществляемыми субъектом, отражаются отдельно. В данном примере субъект осуществляет функции, связанные с обеспечением услуг в сферах здравоохранения и образования. Субъект должен представить статьи денежных платежей по каждой из этих функций.
- 2.1.29 Субъекты, классифицирующие денежные платежи по функциям, поощряются к раскрытию дополнительной информации согласно характеру платежей, включая оплату труда и другие выплаты сотрудникам.
- 2.1.30 Параграф 1.3.12 части 1 настоящего Стандарта требует раскрытия информации об общем объеме денежных поступлений субъекта, подразделяя их на подклассы с использованием соответствующего метода классификации. Классификация денежных поступлений на подклассы зависит от объема, характера и функции этих средств. В дополнение к раскрытию суммы поступлений от внешней помощи и заимствований можно использовать следующие подклассификации:
- (a) поступления от налогообложения (они могут быть далее подклассифицированы по видам налогов);
 - (b) поступления от сборов, штрафов, взысканий и выдачи лицензий;
 - (c) поступления от обменных операций, включая поступления от продажи товаров и услуг и пользовательских сборов (в случае, если они классифицируются как обменные операции);
 - (d) цели, на которые выделены гранты и кредиты в рамках предоставления внешней помощи, стороны, предоставляющие эту помощь, и выделяемые суммы;
 - (e) поступления от грантов, трансфертов или бюджетных ассигнований (возможно, классифицированных по источникам и целям);
 - (f) поступления от процентов и дивидендов; и
 - (g) поступления от даров и пожертвований.

Раскрытие информации о связанных сторонах

- 2.1.31 *Субъект поощряется к раскрытию в пояснительной записке к финансовому отчету, информации, требуемой Международными Стандартами Финансовой Отчетности для Общественного Сектора – Стандарт 20 - Раскрытие информации о связанных сторонах.*
- 2.1.32 Стандарт 20 - *Раскрытие информации о связанных сторонах* в серии Международных Стандартов Финансовой Отчетности для Общественного Сектора по методу начисления дает определение связанным сторонам и другим соответствующим терминам, требует раскрытия информации о

взаимоотношениях между связанными сторонами в случаях, когда существует контроль и требует раскрытия определенной информации о транзакциях между связанными сторонами, включая информацию о совокупном размере заработной платы ключевого управленческого персонала.

Раскрытие информации об активах, обязательствах и сравнение с бюджетными данными

2.1.33 Поощряется раскрытием субъектом следующей информации в пояснительной записке к финансовой отчетности:

- (a) информация об активах и обязательствах субъекта; и
- (b) сравнение с бюджетами, если субъект не публикует свой утвержденный бюджет.

2.1.34 Правительства и правительственные субъекты управляют существенным объемом ресурсов в дополнение к денежным средствам и используют их для достижения целей по предоставлению услуг. Они также заимствуют средства для финансирования своей деятельности, аккумулируют другие долги и несут обязательства в ходе своих действий, а также берут на себя обязательства по расходованию средств на приобретение капитальных активов. Безналичные активы и обязательства не включаются в отчет по денежным поступлениям и платежам или другой финансовый отчет, который может быть составлен на основе кассового метода бухгалтерского учета. Однако правительства ведут записи, контролируют и управляют своими долгами, другими обязательствами и безналичными активами. Раскрытие информации об активах и обязательствах, расходах на определенные программы и деятельность повышает ответственность и поощряется настоящим Стандартом.

2.1.35 Субъекты, осуществляющие такие раскрытия, поощряются к идентификации активов и обязательств по видам, к примеру, следующим образом:

- (a) активы к получению, инвестиции или недвижимость и оборудование; и
- (b) обязательства, как счета к оплате, заимствования по видам или источникам и другие задолженности.

Хотя подобные раскрытия не всегда могут представлять полную информацию, субъектам рекомендуется постепенно их разрабатывать и основываться на них. Для того чтобы выполнить требования параграфов 1.3.5 и 1.3.37 части 1 настоящего Стандарта, эти раскрытия должны отвечать качественным характеристикам, предъявляемым к финансовой информации, и должны быть четко расписаны и понятны. МСФООС на основе метода начисления, включая Стандарт 13 «Аренда», Стандарт 17 «Недвижимость, здания и оборудования» и Стандарт 19 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», могут

предоставить полезное руководство для субъектов, раскрывающих дополнительную информацию об активах и обязательствах.

Сравнение с бюджетами

- 2.1.36 Субъекты общественного сектора, как правило, подвержены бюджетным ограничениям в форме ассигнований или других бюджетных полномочий, которые могут быть введены в действие законодательно. Одна из целей финансовой отчетности, составляемой субъектами общественного сектора, состоит в том, чтобы отчитаться относительно того, были ли получены денежные средства и использованы в соответствии с законодательно утвержденным бюджетом. В некоторых странах данное требование оговорено законодательством. Субъекты, которые публикуют утвержденные бюджеты, должны соблюдать требования параграфов 1.9.1 по 1.9.48 части 1 настоящего Стандарта. Настоящий Стандарт поощряет включение другими субъектами (то есть, субъектами, которые не публикуют утвержденные бюджеты) в финансовую отчетность раскрытий по сравнению фактических и бюджетных сумм за отчетный период, когда финансовая отчетность и бюджет составлены с применением единого метода учета. Отчетность в отношении бюджетов других субъектов может быть представлена разными методами, включая:
- (a) подготовку пояснительной записки с отдельными графами по бюджетным и фактическим суммам. В целях представления полной информации можно создать отдельную графу с указанием любых различий между бюджетом или ассигнованием; и
 - (b) раскрытие о том, что бюджетные суммы не превышены. В случае если бюджетные или ассигнованные суммы были превышены или платежи производились без учета ассигнований или в какой-либо другой форме, то детали могут быть раскрыты в пояснительной записке по соответствующему пункту в финансовом отчете.
- 2.1.37 *Субъекты, которые раскрывают в своей финансовой отчетности сравнение фактических и бюджетных сумм, поощряются к включению в финансовую отчетность перекрестной ссылки на отчеты, которые содержат информацию о сервисных достижениях.*
- 2.1.38 *Субъекты, которые принимают многолетние бюджеты, поощряются к предоставлению дополнительных раскрытий в пояснительных записках относительно взаимосвязи между бюджетными и фактическими суммами в течение бюджетного периода.*
- 2.1.39 Дополнительная бюджетная информация, включая информацию о сервисных достижениях, может быть представлена в документах, помимо финансовой отчетности. Субъекты, которые раскрывают в своей финансовой отчетности сравнение фактических и бюджетных сумм, поощряются для включения в свою финансовую отчетность перекрестной ссылки на такие документы, в особенности, для того, чтобы связать бюджетные и фактические данные с нефинансовыми бюджетными данными и сервисными достижениями.

2.1.40 Как отмечалось в параграфе 1.9.32 настоящего Стандарта, субъекты могут применять различные подходы для определения годового бюджета в пределах многолетнего бюджета. В случаях, когда принимаются многолетние бюджеты, субъекты поощряются к предоставлению дополнительных раскрытий в отношении таких вопросов, как взаимосвязь между многолетним бюджетом, компонентом годовых бюджетов и фактическими суммами в течение бюджетного периода.

Сводная финансовая отчетность

2.1.41 *Поощряется раскрытие субъектом следующей информации в пояснительной записке к финансовым отчетам:*

- (a) *пропорция собственной доли в контролируемых субъектах и в случае, если эта доля существует в виде акций, то право голоса (только в случае, если оно отличается от собственной доли);*
- (b) *где применимо:*
 - (i) *наименование любого контролируемого субъекта, в котором контролирующий субъект имеет 50 % или меньше собственной доли и/или права голоса, с предоставлением дополнительной информации относительно того, как осуществляется контроль; и*
 - (ii) *наименование любого субъекта, в котором собственная доля контролирующего субъекта составляет больше 50 %, но который не является контролируемым субъектом, с предоставлением информации о том, почему контроль не осуществляется; и*
- (c) *в отдельных финансовых отчетах субъекта описание метода учета по контролируемым субъектам.*

2.1.42 *Контролирующий субъект, который не представляет сводную финансовую отчетность по денежным поступлениям и платежам, поощряется к раскрытию причин, по которым сводные финансовые отчеты не были представлены, а также методов, по которым контролируемые субъекты учитываются в отдельной финансовой отчетности. Также поощряется раскрытие названия и основного адреса контролирующего субъекта, публикующего сводную финансовую отчетность.*

2.1.43 Параграф 1.6.20 (b) части 1 настоящего Стандарта требует, чтобы причины, по которым отчет контролируемого субъекта не был консолидирован, были раскрыты. Параграфы 1.6.7 и 1.6.8 части 1 Стандарта также предписывают, что контролирующий субъект, находящийся в полной собственности, или контролирующий субъект, который фактически находится в полной собственности, не представляет сводный финансовый отчет. В таких случаях поощряется раскрытие информации, оговоренной в параграфе 2.1.42 выше.

Приобретение и продажа контролируемых субъектов и других операционных единиц

- 2.1.44 *Поощряется раскрытие и отдельное представление субъектом информации об общем объеме потоков денежных средств, являющихся результатом операций по купле и продаже контролируемых субъектов или других операционных единиц.*
- 2.1.45 *Поощряется раскрытие субъектом в пояснительной записке к финансовым отчетам общей суммы, являющейся результатом операций по купле и продаже контролируемых субъектов или других операционных единиц в течение периода, по следующим пунктам:*
- (a) *анализ общей суммы по купле и продаже (включая наличность или другие активы);*
 - (b) *операции по купле или продаже, проведенные за денежные средства; и*
 - (c) *объем денежных средств, вложенных в покупку или продажу контролируемого субъекта или операционной единицы.*
- 2.1.46 *Отдельное представление результатов по потокам денежных средств, связанных с покупкой и продажей контролируемых субъектов, и других операций, с отдельным раскрытием сумм по активам и обязательствам, помогает отделить данные потоки денежных средств от денежных поступлений и платежей, являющихся результатом других действий субъекта. Результаты по потокам денежных средств, связанных с продажей не будут вычитаться из потоков, связанных с покупкой, для того, чтобы позволить пользователям определить результаты покупки и продажи.*
- 2.1.47 *Общий объем денежных средств, выплаченных или полученных в результате покупки или продажи, отражается в отчете по денежным поступлениям и платежам на нетто-основе.*
- 2.1.48 *Параграф 2.1.33 поощряет раскрытие активов и обязательств субъекта. Активы и обязательства субъекта, кроме денежных средств контролируемого субъекта или операционной единицы приобретенной или проданной, могут быть раскрыты отдельно и суммированы по каждой из основных категорий. Согласно требованиям параграфа 1.3.37 части I настоящего Стандарта, в случае представления подобного раскрытия, активы и обязательства должны быть четко идентифицированы и при этом, необходимо описать методы, по которым они признаются и измеряются.*

Совместные предприятия

- 2.1.49 *Поощряется раскрытие субъектом информации о совместных предприятиях, которая необходима для объективного представления объема денежных поступлений и платежей субъекта за период, а также остатков денежной наличности субъекта на отчетную дату.*

2.1.50 Множество субъектов общественного сектора создают совместные предприятия для осуществления деятельности различного характера. Характер деятельности очень обширен, начиная от коммерческих операций и заканчивая предоставлением бесплатных услуг обществу. Условия совместного предприятия излагаются в контракте или в другом договорном документе, и, как правило, в них определяется первоначальный взнос от каждого совместного предприятия, а также доли их доходов или любого другого дохода, равно как и расходы каждого из них. Субъекты, которые составляют отчет на основе кассового метода, представляют информацию относительно:

- (a) денежных платежей, денежных средств, израсходованных на приобретение акций в совместном предприятии и на продолжение деятельности совместного предприятия; и
- (b) денежных поступлений и денежных средств, полученных от совместного предприятия.

Раскрытие информации относительно совместных предприятий может включать в себя перечень и описание финансовых интересов в наиболее значимых совместных предприятиях. Международный Стандарт Финансовой Отчетности для Общественного Сектора (МСФООС) 8 «*Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности*» Международных Стандартов Финансовой Отчетности для Общественного Сектора на основе метода начисления представляет руководство по различным формам и структурам, которые могут быть приняты совместными предприятиями, а также руководство относительно потенциальных дополнительных раскрытий.

Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции

2.1.51 В условиях гиперинфляции представление финансовой отчетности в местной валюте без пересмотра бесполезно. Деньги теряют покупательную способность в таком темпе, что сравнение сумм, полученных от операций и событий, имевших место в разное время даже в пределах одного и того же отчетного периода, будет вводить в заблуждение.

2.1.52 Настоящий Стандарт не устанавливает абсолютного значения темпа инфляции, когда она представляется переходящей в стадию гиперинфляции. Решение о необходимости пересмотра финансовой отчетности в соответствии с настоящим Стандартом принимается на основе экспертной оценки. На наличие гиперинфляции указывают характеристики экономической обстановки в рассматриваемой стране, к которым относятся, но не ограничиваются ими, следующие:

- (a) основная часть населения предпочитает держать свои сбережения в недежных активах или в относительно стабильной иностранной валюте. Местная валюта немедленно инвестируется для поддержания покупательной способности;

- (b) основная часть населения оценивает денежные средства не в местной валюте, а в относительно стабильной иностранной валюте. Возможно указание цен в этой валюте;
- (c) продажи и покупки в кредит производятся по ценам, которые компенсируют ожидаемое снижение покупательной способности валюты в течение периода кредитования, даже если этот период является коротким;
- (d) величина процента, оплата труда и цены привязаны к индексу цен; и
- (e) кумулятивный показатель инфляции за три года приближается или превышает 100 %.

Пересмотр финансовой отчетности

2.1.53 *Субъект, составляющий отчетность в местной валюте в условиях гиперинфляции, поощряется к:*

- (a) *пересмотру отчета по денежным поступлениям и платежам и других финансовых отчетов в соответствии с единицей измерения по состоянию на отчетный период;*
- (b) *пересмотру сравнительной информации за предыдущий период, а также любой информации относительно более ранних периодов в соответствии с единицей измерения по состоянию на отчетный период; и*
- (c) *к использованию индекса общего уровня цен, который отражает изменения в общей покупательной способности. Предпочтительно, чтобы все субъекты, которые составляют отчетность в местной валюте, использовали единые индексы.*

2.1.54 *Субъект поощряется к раскрытию следующей информации:*

- (a) *факт того, что отчет по денежным поступлениям и платежам и другие финансовые отчеты, а также соответствующие показатели за предыдущие периоды были пересмотрены в соответствии с общей покупательной способностью отчетной валюты и, как следствие, пересмотрены в соответствии с единицей измерения по состоянию на отчетный период, и*
- (b) *об идентичности и уровне индекса цен на отчетную дату и изменениях в индексе за текущий и предыдущий отчетные периоды.*

2.1.55 *Цены меняются с течением времени в результате воздействия различных политических, экономических и социальных факторов. Такие специфические факторы, как изменения спроса и предложения и технологические изменения могут вызвать значительное повышение или снижение отдельных цен независимо друг от друга. Кроме того, общие экономические факторы могут привести к изменениям в общем уровне*

цен, и таким образом, к изменениям общей покупательной способности денег.

- 2.1.56 В странах, экономика которых находится в состоянии гиперинфляции, финансовая отчетность полезна лишь в том случае, если она представлена в единицах измерения, действовавших на отчетную дату. Вследствие этого настоящий Стандарт поощряет к раскрытию информации, оговоренной в параграфах 2.1.53 и 2.1.54. Представление информации, требуемой настоящим Стандартом, в качестве дополнения к не пересмотренной финансовой отчетности не допускается. Отдельное представление отчета о денежных поступлениях и платежах и других финансовых отчетов до пересмотра не допускается.
- 2.1.57 Все пункты в отчете о денежных поступлениях и платежах составляются в соответствии с единицей измерения по состоянию на отчетный период. Поэтому, все суммы, включая любые платежи, осуществляемые третьими лицами и раскрытые в отчете о денежных поступлениях и платежах или в других финансовых отчетах, должны быть вновь пересмотрены с учетом изменений в общем индексе цен со дня первоначальной регистрации денежных платежей и поступлений.
- 2.1.58 Многие субъекты общественного сектора включают в свою финансовую отчетность, относящуюся к ней бюджетную информацию для того, чтобы облегчить сравнение с бюджетом. Если такое имеет место, бюджетную информацию следует также пересмотреть в соответствии с настоящим Стандартом.

Сравнительная информация

- 2.1.59 Если сравнения с предыдущими периодами имеют значение, то сравнительная информация за предшествующий отчетный период будет пересмотрена путем применения общего индекса цен таким образом, чтобы сравниваемая финансовая отчетность была представлена в единицах измерения, действовавших на конец отчетного периода. Информация, раскрываемая в отношении более ранних периодов, также выражается в единицах измерения, действовавших на конец отчетного периода.

Сводная финансовая отчетность

- 2.1.60 Контролирующий субъект, отчитывающийся в валюте страны, экономика которой находится в состоянии гиперинфляции, может иметь контролируемые субъекты, также отчитывающиеся в валютах стран с экономикой в состоянии гиперинфляции. Если отчет о денежных поступлениях и платежах, и другие финансовые отчеты должны составляться с применением совместимой основы, то финансовая отчетность любого такого контролируемого субъекта, прежде чем быть включенной в сводную финансовую отчетность, выпускаемую контролирующим его субъектом, должна быть скорректирована с применением общего индекса цен страны, в валюте которой он

отчитывается. Когда такой контролируемый субъект является иностранным контролируемым субъектом, его пересмотренная финансовая отчетность пересчитываются по курсам на конец периода.

- 2.1.61 В случае сведения финансовых отчетов с разными отчетными датами, все статьи будь то неденежные или денежные должны переводиться в единицы измерения, действовавшие на дату составления сводной финансовой отчетности.

Выбор и использование общего индекса цен

- 2.1.62 Пересмотр финансовой отчетности в соответствии с подходом, поощряемым настоящим Стандартом, требует использования общего индекса цен, который отражает изменения в общей покупательной способности. Желательно, чтобы все субъекты, отчитывающиеся в валюте одной и той же страны, использовали один и тот же индекс.
- 2.1.63 Раскрытия, поощряемые в настоящем Стандарте, предназначены для того, чтобы четко разъяснить основы для составления финансовой отчетности в условиях гиперинфляции. Они также предназначены для обеспечения дополнительной информации, необходимой для того, чтобы понять эти основы и суммы, полученные в итоге.

Помощь, полученная от неправительственных организаций (НПО)

- 2.1.64 *Если это возможно, в отношении помощи, полученной от неправительственных организаций (НПО), субъекту рекомендуется произвести раскрытия информации, указанные в параграфах 1.10.1 – 1.10.27 части 1 настоящего Стандарта, а также рекомендуется раскрыть информацию в соответствии с нижеприведенными параграфами 2.1.66 - 2.1.93.*
- 2.1.65 Раскрытие информации в соответствии с параграфами 1.10.1 – 1.10.27 в отношении помощи, полученной от неправительственных организаций (НПО), не обязательно для отчитывающихся субъектов, поскольку затраты на сбор и агрегирование информации, необходимой для выполнения этих требований, могут превысить выгоду от получения такой информации. Однако раскрытие информации в соответствии с требованиями параграфов 1.10.1 – 1.10.27 наряду с раскрытием информации, поощряемым в нижеприведенных параграфах 2.1.66 - 2.1.93, может внести дополнительный вклад в оценку степени зависимости отчитывающегося субъекта в своей деятельности от помощи этих организаций. Соответственно, поощряется раскрытие информации, указанной в настоящем Стандарте, отчитывающимися субъектами в отношении помощи, полученной от НПО, если это возможно.

Получатели внешней помощи

- 2.1.66 *Поощряется раскрытие субъектом в пояснительной записке к финансовой отчетности следующей информации по значимым группам:*

(a) цели, для осуществления которых была получена внешняя помощь в течение отчетного периода, с отдельным указанием сумм, предоставленных в форме кредитов и грантов; и

(b) цели, на которые были произведены выплаты внешней финансовой помощи в течение отчетного периода.

2.1.67 Субъект может получать внешнюю финансовую помощь для осуществления многих целей, включая:

(a) цели экономического развития или социального обеспечения, известные как «помощь в целях развития»;

(b) цели оказания помощи при чрезвычайных ситуациях, известные как «помощь при чрезвычайных ситуациях»;

(c) состояние платежного баланса или защита обменного курса, известные как «помощь на поддержание платежного баланса»;

(d) военные и/или оборонные цели, известные как «военная помощь»;

(e) торговые операции, включая экспортные кредиты или займы, предлагаемые экспортными/импортными банками или другими государственными учреждениями, известные как «торговое финансирование».

2.1.68 Часть 1 настоящего Стандарта требует раскрытия общей суммы внешней помощи, полученной в течение отчетного периода, с отдельным указанием суммы, полученной в форме грантов и кредитов. Раскрытие значимых групп внешней финансовой помощи в форме кредитов и грантов поможет пользователям определить цели, на которые была выделена помощь в течение периода, соответствующие суммы, а также наличие у субъекта обязательств по погашению предоставленной помощи в будущем.

2.1.69 Раскрытие по значимым группам целей, на которые были произведены выплаты из внешней финансовой помощи в течение отчетного периода, будет способствовать повышению ответственности при использовании полученной внешней помощи.

2.1.70 *Поощряется указание субъектом в пояснительной записке к финансовой отчетности каждого донора внешней помощи в течение отчетного периода и предоставленной суммы, за исключением любой неиспользованной суммы, с отдельным указанием сумм, выделенных в форме кредитов и грантов в той валюте, в которой они были предоставлены.*

2.1.71 Раскрытие каждого донора внешней помощи и суммы, предоставленной в форме кредита или гранта, покажет степень диверсификации источников финансовой помощи, что поможет читателям финансовой отчетности определить, к примеру, зависимость субъекта от определенных ведомств в плане получаемой помощи, степень этой зависимости и валюту, в которой эта помощь предоставлена, а также предоставлена ли помощь в

форме гранта или кредита, который должен быть погашен в будущем. Раскрытие, рекомендуемое в настоящем параграфе, не включает суммы, неиспользованные в течение отчетного периода. Параграф 2.1.72 поощряет раскрытие информации о неиспользованных суммах внешней помощи при определенных обстоятельствах.

2.1.72 *В отношении внешней помощи, неиспользованной на отчетную дату и раскрываемой в соответствии с параграфом 1.10.18 части 1 настоящего Стандарта, поощряется раскрытие субъектом в пояснительной записке к финансовой отчетности информации о:*

- (a) каждым доноре внешней помощи, выделяемой в форме кредитов и грантов, и сумме, предоставленной каждым донором;*
- (b) целях, на которые могут быть направлены неиспользованные кредитные и грантовые средства;*
- (c) валюте, в которой неиспользованные средства внешней помощи имеются или будут предоставлены;*
- (d) изменения в сумме неиспользованных кредитных и грантовых средств в течение отчетного периода.*

2.1.73 Остаток неиспользованной внешней помощи должен быть раскрыт в отдельных случаях согласно параграфу 1.10.18 части 1 настоящего Стандарта. Раскрытия, рекомендуемые в параграфе 2.1.72, позволят читателям финансовых отчетов определить цели, на которые в будущем могут быть направлена эти неиспользованные средства, валюта, в которой эта неиспользованная помощь имеется или будет предоставлена, а также суммы уменьшения или увеличения неиспользованных кредитных и грантовых средств в течение отчетного периода.

2.1.74 В зависимости от возможностей отчитывающегося субъекта раскрытия могут дать полезную информацию о таких вопросах, как остаток неиспользованных кредитов и грантов на начало периода, сумма новых кредитов и грантов, утвержденных или предоставленных иным образом в течение отчетного периода, сумма кредитов и грантов, аннулированных или утративших силу в течение отчетного периода, и остаток неиспользованных кредитов и грантов на конец периода. Раскрытие такой информации поможет пользователям определить не только сумму изменения в остатке неиспользованных средств, но и составляющие этого изменения.

2.1.75 Если раскрытие изменений в сумме неиспользованной внешней помощи произведено в отчетной валюте субъекта, внешняя помощь, выраженная в иностранной валюте, указывается в отчетной валюте субъекта с применением к сумме в иностранной валюте обменного курса на дату каждой соответствующей операции в соответствии с требованиями части 1 настоящего Стандарта.

- 2.1.76 *Поощряется раскрытие субъектом в пояснительной записке к финансовой отчетности условий соглашений о предоставлении внешней помощи, которые определяют или обуславливают доступ к средствам внешней помощи, или ограничивают использование внешней помощи.*
- 2.1.77 Некоторые соглашения о предоставлении внешней помощи ограничивают или отдельно определяют использование или цель, на которую может быть направлена внешняя помощь, или ограничивают источники приобретения товаров или услуг. Такого рода условия предоставления внешней помощи могут установить, что средства выделяются только на приобретение определенных средств производства для строительства определенных зданий в определенном месте, или что в рамках соглашения о предоставлении внешней помощи товары или услуги должны быть приобретены только в определенной стране или странах.
- 2.1.78 Внешняя помощь может быть выдана в определенные сроки или после:
- (a) выполнения субъектом действий, предусмотренных в соглашении о предоставлении внешней помощи, например, внесение определенных изменений в стратегию и политику и их осуществление; или
 - (b) достижения текущих плановых показателей, таких как показатели дефицита бюджета или другие широкие экономические задачи, или образование ведомства по возврату или управлению активами финансового сектора.
- 2.1.79 Раскрытие условий, определяющих или обуславливающих доступ к внешней помощи, дает представление о сроках предоставления внешней помощи и/или степени её зависимости от выполнения субъектом определенных действий и достижения им определенных целей, а также описывает эти действия и текущие цели.
- 2.1.80 Поощряется раскрытие субъектом в пояснительной записке к финансовой отчетности следующей информации:
- (a) остаток кредитных средств внешней помощи, в отношении которой погашение основной суммы и/или процентов были гарантированы третьими сторонами, условия, связанные с этими кредитами, а также условия, возникающие из этих гарантий; и
 - (b) сумма и условия предоставления кредитов и грантов, в отношении которых выполнение условий были гарантированы третьими сторонами, включая дополнительные условия, возникающие из этих гарантий.
- 2.1.81 Остаток кредитов по линии внешней помощи, заимствованных субъектом, и выплата процентов по кредиту могут быть гарантированы как на всю сумму, так и на определенную сумму. Условия, связанные с кредитами, могут также требовать, чтобы получатель выполнил определенные действия или достиг определенных результатов, таких как установление тарифов в соответствии с установленной формулой, выполнение которых гарантируется третьими сторонами.

- 2.1.82 Раскрытие сумм кредитов и грантов в рамках внешней помощи, гарантированных третьими сторонами, покажет степень поддержки от другого субъекта в целях получения выгод от соглашения о внешней помощи. Раскрытие условий предоставления гарантированных кредитов и грантов в рамках внешней помощи, а также любых дополнительных условий, выдвигаемых для выполнения этой гарантии, покажет дополнительные требования к деятельности или условия, возникающие как следствие обеспечения гарантии.
- 2.1.83 *Поощряется раскрытие субъектом в пояснительной записке к финансовой отчетности других существенных, но невыполненных условий, связанных с предоставлением кредитов, грантов или гарантий в рамках внешней помощи, а также последствия невыполнения этих условий.*
- 2.1.84 Параграф 1.10.25 части 1 настоящего Стандарта требует раскрытия важных невыполненных условий, невыполнение которых привело к аннулированию помощи или стало причиной возникновения обязательства по возврату ранее предоставленной помощи. Соглашения о предоставлении внешней помощи могут также включать другие существенные условия, обязательные для выполнения, наряду с некоторыми процессуальными условиями. Последствиями невыполнения этих существенных условий могут стать уменьшение суммы или изменение сроков в отношении средств, которые могут быть использованы или предоставлены в будущем до корректировки невыполненных обязательств.
- 2.1.85 Определение других существенных условий, которые не были выполнены, вероятнее всего потребует экспертной оценки. Такая оценка будет проведена в контексте особых обстоятельств субъекта и со ссылкой на качественные характеристики финансовой отчетности. По всей вероятности, это будут условия, невыполнение которых может отразиться на сумме или сроках предоставления средств, выделяемых для поддержки будущих операций субъекта.
- 2.1.86 Поощряется раскрытие субъектом в пояснительной записке к финансовой отчетности краткую информацию об условиях погашения долга по линии внешней помощи. Если раскрывается информация о будущих выплатах по долговым обязательствам в иностранной валюте, субъекту рекомендуется отразить их в валюте отчетности субъекта по курсу на отчетную дату.
- 2.1.87 Соглашения о долговых обязательствах по кредитам включают условия, связанные с льготным периодом, процентной ставкой, текущими платежами по обслуживанию долга, предстоящими платежами по обслуживанию долга, остающийся срок кредита, валюта, в которой производятся выплаты, требования по погашению основной суммы долга (если погашение основной суммы отсрочено до конца кредитного срока или другого будущего срока), а также другие существенные условия по погашению долга.

- 2.1.88 Платежи по обслуживанию долга могут быть существенной статьей расходов для субъекта и оказывать влияние на денежные средства, имеющиеся для финансирования текущих и дополнительных операций. Раскрытие условий погашения внешнего долга по кредитам, предоставленным в рамках внешней финансовой помощи, позволит пользователям финансовой отчетности определить, когда начнутся платежи по обслуживанию долга (основной суммы и процентов или платежей за обслуживание), а также сумму основного долга и процентов или платежей за обслуживание, подлежащих выплате.
- 2.1.89 Раскрытие информации об условиях погашения долга может потребовать расчета, например, процентной ставки, применимой к долговым обязательствам с плавающей процентной ставкой. Рассчитанная процентная ставка обычно определяется со ссылкой на используемые процентные ставки на заключительную дату. В соответствии с требованиями параграфов 1.3.30 – 1.3.37 части 1 настоящего Стандарта, если субъект принимает решение о раскрытии информации, требующей расчеты, раскрытию будет подлежать учетная политика, выбранная и применяемая для проведения таких расчетов, в тех случаях, когда это необходимо для должного понимания финансовой отчетности.
- 2.1.90 Поощряется отдельное раскрытие субъектом в пояснительной записке к финансовой отчетности стоимости внешней помощи, полученной в форме товаров и услуг.
- 2.1.91 В рамках соглашений о предоставлении внешней помощи могут быть получены значительные ресурсы в форме товаров и услуг. Это случаи, когда новые или бывшие в употреблении товары, такие как машины, компьютеры или другое оборудование, передается субъекту в рамках соглашения о предоставлении внешней помощи. Такая внешняя помощь также включает продовольственную помощь, предоставленную государству для дальнейшего распределения среди граждан в рамках соглашения о внешней помощи. Для некоторых получателей товары и услуги могут быть основной формой, в которой они получают внешнюю помощь.
- 2.1.92 Раскрытие стоимости внешней помощи, полученной в форме товаров и услуг, поможет пользователям финансовой отчетности лучше понять полный объем внешней помощи, полученной в течение отчетного периода. Однако в некоторых случаях и для некоторых получателей определение стоимости таких товаров и услуг может стать сложным, трудоемким и дорогостоящим процессом. Это, в частности, такие случаи, когда цена этих товаров и услуг на внутреннем рынке не может быть сразу определена, или когда предоставленные товары и услуги не распространены широко на международных рынках, а также когда эти товары или услуги имеют особый характер, что часто случается при оказании помощи в чрезвычайных ситуациях.
- 2.1.93 Настоящий Стандарт не указывает основу для определения стоимости товаров или услуг. Поэтому, их стоимость может быть определена как

остаточная стоимость материальных активов в момент передачи активов получателю или цена, уплаченная за продовольствие ведомством, предоставившим внешнюю помощь. Она также может быть определена исходя из оценки стоимости, проведенной руководством передающей организации или получающей организации, либо третьей стороной. В случае раскрытия стоимости внешней помощи, полученной в форме товаров и услуг, в соответствии с параграфом 1.10.21 части 1 настоящего Стандарта требуется также раскрыть основу, использованную для определения этой стоимости. Если стоимость описывается как справедливая стоимость, она должна соответствовать определению справедливой стоимости, т.е. - это сумма, по которой может быть осуществлен обмен актива или оплата обязательств между осведомленными, заинтересованными и независимыми друг от друга сторонами.

2.2 Правительства и другие субъекты общественного сектора, имеющие намерение перейти на учет по методу начисления

Представление отчета по денежным поступлениям и платежам

2.2.1 *Субъект, который намеревается перейти на учет по методу начисления, поощряется к представлению отчета о денежных поступлениях и платежах в формате, требуемом стандартом 2 «Отчеты о движении денежных средств» Международных Стандартов Финансовой Отчетности для Общественного Сектора.*

2.2.2 МСФООС 2 «Отчет о движении денежных средств» предоставляет руководство по классификации потоков денежных средств, являющихся результатом операционной, финансовой и инвестиционной деятельности, и включает требования по подготовке отчета по потокам денежных средств, в котором эти классы отражаются отдельно. Резюме ключевых аспектов МСФООС 2 и руководство по их применению в финансовой отчетности по настоящему Стандарту включено в Приложение 3. Часть 2 настоящего Стандарта поощряет раскрытие информации, дополнительно к информации, требуемой согласно МСФООС 2. Субъекты, которые применяют формат МСФООС 2 для представления отчета о денежных поступлениях и платежах, также поощряются к представлению дополнительного раскрытия, указанного в части 2 настоящего Стандарта.

Сфера применения сводной отчетности - исключения из экономического субъекта

2.2.3 В случае, если субъект переходит на учет по методу начисления в соответствии с МСФООС на основе метода начисления, он не консолидирует отчетность субъектов, в которых осуществляет временный контроль, поскольку контролируемый субъект был приобретен, исключительно с целью последующей продажи в ближайшем будущем. Временный контроль может осуществляться в случаях, если, например,

национальное правительство намеревается передать свою долю в контролируемом субъекте местному органу власти.

- 2.2.4 Часть 1 настоящего Стандарта не предусматривает исключения подобных субъектов из сводной финансовой отчетности, составляемой по кассовому методу, по следующим причинам:
- (a) Денежные средства субъекта, который управляется на временном основании, могут быть использованы в пользу экономической организации в течение периода временного контроля; и
 - (b) Потенциально сложные сводные поправки, которые могут быть необходимыми при применении метода начисления, но не требуются при использовании кассового метода.
- 2.2.5 Для освобождения от консолидации, применяемой при МСФООС по методу начисления, контролирующий субъект должен составить план по отчуждению или передаче контроля над временно контролируемым субъектом. Для получения освобождения, действительного в течение нескольких последовательных отчетных дат, контролирующий субъект должен продемонстрировать намерение произвести отчуждение или приостановить контроль над временно контролируемым субъектом. Намерение субъекта произвести отчуждение или передать контроль над контролируемым субъектом носит очевидный характер, если он имеет формальный план и не существует никаких реальных причин для аннулирования этого плана.
- 2.2.6 Субъекты, готовящиеся к переходу на метод начисления, должны знать о различиях в требованиях при консолидации по методу начисления и кассовому методу по МСФООС, и определять, является ли контроль над субъектами, включенными в консолидированную отчетность по денежным поступлениям и платежам, временным.

**Иллюстрация отдельных раскрытий, поощряемых
Частью 2 настоящего Стандарта**

Это приложение носит исключительно иллюстративный характер. Его цель – показать применение поощрений и пояснить их смысл.

Выписка из пояснительной записки к финансовой отчетности субъекта ABC

Администрируемые операции (параграф 2.1.15)

Администрируемые операции включают в себя потоки денежных средств, являющихся результатом сделок, которые субъект осуществляет в качестве агента от имени государства и определенных государственных органов. Вся наличность, собранная агентом, размещается в консолидированном доходном фонде и/или на доверительном счете (наименование счета). Эти счета не контролируются субъектом, а депонированная наличность не может быть использована субъектом без специального разрешения соответствующего государственного органа.

(в тыс. денежных единиц)	Характер операции	200X	200X-1
Наличность, собранная от имени исполнительного/главного агентства EF	Сбор налогов	X	X
	Сбор за коммунальные услуги	<u>X</u>	<u>X</u>
Денежные средства, перечисленные соответствующим субъектам		X	X
		(x)	(x)
		-	-

Операции между связанными сторонами (параграф 2.1.31)

Ведущий управленческий персонал (согласно определению, приведенному в Стандарте 20 «*Раскрытие информации о связанных сторонах*» Международных Стандартов Финансовой Отчетности для Общественного Сектора) субъекта ABC представлен министром, членами правления и старшим управленческим персоналом. Правление состоит из членов, назначенных правительством А. Главный управляющий и финансовый директор присутствуют на совещаниях правления, но не являются его членами. Деятельность министра не оплачивается субъектом ABC. Ниже приведен совокупный объем оплаты труда членов правления и ряда других членов, определяемый на основе полной занятости лиц, получающих заработную плату в этой категории:

Общий объем оплаты AX млн.

Количество лиц АУ

Старший управленческий персонал состоит из исполнительного директора, финансового директора и начальников управлений. Ниже приведен общий объем оплаты труда старшего управленческого персонала и некоторых других управляющих, определяемый на основе полной занятости лиц, получающих заработную плату в этой категории:

Общий объем оплаты АР млн.

Количество лиц АQ

Выписка из пояснительной записки к финансовой отчетности правительства X

Активы и обязательства (параграф 2.1.33 (a))

Недвижимость, здания и оборудование

Правительство начало процесс идентификации и оценки основных классов недвижимости, зданий и оборудования. Активы указаны по первоначальной стоимости или на основе оценки. Оценка была выполнена независимым профессиональным оценщиком. Оценка каждого класса активов была произведена на основании следующих показателей:

Здания и оборудование	Стоимость
Земля	Текущая стоимость
Сооружения	Стоимость или рыночная стоимость

(в тыс. денежных единиц)	200X	200X-1
Здания и оборудование	X	X
Земля и сооружения		
Недвижимость в черте города	X	X
Сооружения по себестоимости	X	X
Оценка сооружений	X	X
	X	X

(Выписка из пояснительных записок к финансовой отчетности правительства X: Активы и обязательства (параграф 2.1.33 (a) продолжение)

Заимствования

Заимствования правительства приводятся ниже:

(в тыс. денежных единиц)	200X	200X-1
--------------------------	-------------	---------------

Сальдо на начало года	X	X
Поступления		
Местное коммерческое предприятие	X	X
Оффшорное коммерческое предприятие	X	X
Банки Развития и аналогичные кредитные учреждения	X	X
Общая сумма заимствований	X	X
Выплаты		
Местное коммерческое предприятие	(X)	(X)
Оффшорное коммерческое предприятие	(X)	(X)
Банки Развития и аналогичные кредитные учреждения	(X)	(X)
Общая сумма заимствований	(X)	(X)
Сальдо на конец года	X	X

(Выписка из пояснительных записок к финансовой отчетности правительства X
- продолжение)

**Сравнение с бюджетом в случаях, когда субъект не публикует свой бюджет
(параграф 2.1.33) (b))**

(в тыс. денежных единиц)	Фактическая сумма	Бюджетная сумма	Разница
Поступления			
Налогообложение			
Подоходный налог	X	X	X
НДС	X	X	(X)
Налог на недвижимость	X	X	X
Другие виды налогов	<u>X</u>	<u>X</u>	(X)
	X	X	X
Соглашения об оказании помощи			
Международные агентства	X	X	-
Другие виды помощи и гранты	<u>X</u>	<u>X</u>	=
	X	X	-
Заимствования			
Поступления от заимствований	X	X	(X)
Капитальные поступления			
Поступления от продажи зданий и оборудования	X	X	X
Коммерческая деятельность			
Поступления от коммерческой деятельности	X	X	X
Прочие поступления	X	X	X
Общая сумма поступлений	X	X	X
Выплаты			
Операции			
Заработная плата и дополнительные льготы и выплаты сотрудникам	(X)	(X)	(X)

Оборудование и расходные материалы	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	<u>X</u>
	(X)	(X)	(X)
Трансферты			
Гранты	(X)	(X)	-
Прочие трансферты	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	=
	(X)	(X)	-
Капитальные расходы			
Приобретение/строительство зданий и оборудования	(X)	(X)	(X)
Приобретение финансовых инструментов	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	=
	(X)	(X)	(X)

(в тыс. денежных единиц)	Фактическая сумма	Бюджетная сумма	Разница
Погашение займов и процентов			
Выплаты по займам	(X)	(X)	-
Выплата процентов	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>	=
	(X)	(X)	-
Прочие выплаты	(X)	(X)	X
Общая сумма выплат	(X)	(X)	(X)
Чистая сумма денежных поступлений/ (выплат)	X	X	X

Выписка из пояснительной записки к финансовой отчетности субъекта XYZ

Контролируемые субъекты (параграфы 2.1.41, 2.1.44, и 2.1.45)

Субъект XYZ имеет право управлять финансовой и операционной политикой с целью извлечения дохода от деятельности других контролируемых субъектов. Все контролируемые субъекты включены в сводную финансовую отчетность. (Параграф 1.6.20 (а) части 1 настоящего Стандарта требует приложить перечень важных контролируемых субъектов, которые необходимо раскрыть.)

Контроль государственных субъектов осуществляется согласно закону или согласно другому законодательному акту. Контроль над государственными или муниципальными коммерческими предприятиями осуществляется согласно закону, а в случае с предприятиями С и D - на основе долевого участия. Субъект XYZ сохраняет контроль над предприятием E через законодательную власть, несмотря на то, что большинство акций предприятия E было продано частным инвесторам.

Предприятие	Долевое участие (%)	Право голоса (%)
Предприятие E	XX	XX

Приобретение контролируемых субъектов и операционных единиц

Названия приобретенных предприятий	Доля приобретенных акций	Оплата за приобретенный товар (в тыс. ден. единиц)	Доля, оплаченная наличными за приобретенный товар (в тыс. ден. единиц)	Баланс наличности (в тыс. ден. единиц)
Предприятие С	XX	X	X	X
Предприятие D	XX	X	X	X

(Выписка из пояснительных записок к финансовой отчетности Субъекта XYZ продолжение)

Продажа контролируемых субъектов и других операционных единиц

Названия проданных предприятий	Доля проданных акций	Оплата за проданный товар (в тыс. ден. единиц)	Наличная оплата за проданный товар (в тыс. ден. единиц)	Баланс наличности (в тыс. ден. единиц)
Предприятие F	XX	X	X	X

Важные совместные предприятия (параграф 2.1.49)

Название совместного предприятия	Основная деятельность	Производительность	
		200X %	200X -1 %
Региональное водное управление	Поставка воды	XX	XX
Региональное управление по электричеству	Предоставление коммунальных услуг	XX	XX

Выписка из пояснительных записок к финансовой отчетности Правительства В:

Двухлетний бюджет по кассовому методу учета – за год, завершающийся 31 декабря 200X года (параграф 2.1.38)

(в тысячах денежных единиц)	Первоначальный двухгодичный бюджет	Целевой бюджет на 1-й год	Пересмотренный бюджет на 1-й год	1-й год Фактический на сопоставимой основе	Остаток средств для 2-го года	Целевой бюджет на 2-й год	Пересмотренный бюджет на 2-й год	2-й год фактически на сопоставимой основе	*Разница: Бюджет и фактическая сумма за бюджетный период
ПОСТУПЛЕНИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ									
Налогообложение	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Соглашения об оказании финансовой помощи	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Поступления: заимствования	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Поступления: продажа зданий и оборудования	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Прочие поступления	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Общий объем поступлений	X	X	X	X	X	X	X	X	X
ВЫПЛАТЫ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ									
Здравоохранение	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)

Образование	(X)								
Общественный порядок и безопасность	(X)								
Социальное обеспечение	(X)								
Оборона	(X)								
Жилищные и коммунальные услуги	(X)								
Досуг, культура, религия	(X)								
Экономические вопросы	(X)								
Прочие	(X)								
Общий объем выплат	(X)								
ЧИСТЫЙ ПОТОК ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ	X								

*Данная графа не обязательна, но можно включить сравнение между фактическим и первоначальными или итоговым бюджетами, которые четко определены как соответствующие.

Выписка из пояснительной записки к финансовой отчетности правительства С

Помощь, предоставленная неправительственными организациями (НПО) (параграф 2.1.64)

Помощь, полученная от НПО, включается в сумму «Прочие виды помощи и гранты» в отчете о денежных поступлениях и платежах. Сумма помощи, полученная от НПО в течение отчетного периода в валюте отчетности, составляет:

	200X		200X-1	
	Денежные поступления	Платежи, произведенные третьими сторонами	Денежные поступления	Платежи, произведенные третьими сторонами
Грантовые средства	X	X	X	-
Кредитные средства	-	-	-	-
Общая сумма	X	X	X	-

Помощь была получена от НПО в рамках соглашений, предусматривающих использование этой помощи для следующих целей:

Помощь в целях развития		Помощь в чрезвычайных ситуациях		Прочее		Общий объем	
200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1

НПО 1	X	X	-	-	-	X	X	X
НПО 2	-	-	X	-	-	-	X	-
НПО 3	X	X	X	-	-	-	X	X
Общая сумма	X	X	X	-	-	X	X	X
US \$	X	X	X	X	-	X	X	X
Евро	X	X	X	-	-	-	X	X
Иены	-	-	X	X	-	-	X	X

Внешняя помощь была представлена в следующей денежной валюте:

НПО 1 – в амер. долларах (USD) на сумму YYY и в другой валюте (указать валюту) на сумму X

НПО 2 – в Евро на сумму YYY

НПО 3 – в иенах на сумму YYY

Помощь была в полном объеме направлена на предусмотренные цели.

Поскольку НПО 1, 2 и 3 указали свои намерения оказывать постоянную помощь при возникновении чрезвычайных обстоятельств в объеме, в котором позволят их ресурсы, то объем помощи не приводится в обязательных письменных соглашениях. Он будет определен исходя из оценки потребностей и возможностей каждого НПО по предоставлению такой помощи.

В течение 200X года НПО 1 предоставила команды врачей и медицинское оборудование в целях оказания помощи жертвам землетрясения в регионе ZZZ. Временные убежища, продовольствие и одежда были поставлены НПО 2. Стоимость полученных товаров и услуг была оценена на сумму XX в местной валюте. Стоимость специализированной помощи, оказанной в чрезвычайных ситуациях, была определена на основе расчетов, представленных НПО.

Не было случаев несоблюдения условий, которые могли привести к аннулированию грантовой помощи.

Не было сумм неиспользованной помощи, полученной от НПО в 200X или 200X-1 гг.

писка из пояснительной записки к финансовой отчетности правительства С

Виды (классы) внешней помощи (параграф 2.1.66 и 2.1.70)

В течение отчетного периода внешняя помощь была получена от многосторонних и двусторонних ведомств в рамках соглашений, предусматривающих следующие цели использования помощи:

	Помощь в целях развития		Помощь в чрезвычайных ситуациях		Прочее		Общий объем	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Кредитные средства	X	X	-	-	X	-	X	X
Грантовые средства	X	-	X	X	-	-	X	X
Общая сумма	X	X	X	X	X	-	X	X
Использованная сумма	X	X	X	X	X	-	X	X

	Ведомство 1	Ведомство 2	Ведомство 3	Ведомство 4
--	-------------	-------------	-------------	-------------

	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
Кредитные средства	X	X	-	-	X	-	X	X
Грантовые средства	X	-	X	X	-	X	X	X
Общая сумма	X							
Валюта: USD	X	X	-	-	-	-	-	-
Евро	-	-	X	X	-	-	-	-
Иены	-	-	-	-	X	X	-	-
Прочее	-	-	-	-	-	-	X	X

Неиспользованная внешняя помощь (параграф 2.1.72)

Неиспользованная внешняя помощь в виде неиспользованных грантов и кредитов состоит из сумм, указанных в соглашении, заключенном с ведомствами, предоставляющими помощь, но неиспользованных на отчетную дату, и подлежит условиям, которые выполнены в прошлом и, как ожидается, будут выполнены в будущем. Кредитные средства, аннулированные или прекращенные по истечении срока действия, явились следствием переоценки стоимости проектов развития. Изменения в сумме неиспользованных кредитов и грантов представлены в отчетной валюте субъекта.

	Помощь в целях развития		Помощь в чрезвычайных ситуациях		Прочее		Общий объем	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
<i>Начальное сальдо</i>								
Кредиты	X	X	-	-	X	X	X	X
Гранты	X	X	-	X	-	-	X	X
<i>Утвержд. на период</i>								
Кредиты	X	X	-	-	X	-	X	X
Гранты	X	X	X	X	X	X	X	X
<i>Общая сумма в наличии</i>	X	X	X	X	X	X	X	X
Использованные	(X)	(X)	-		(X)	(X)	(X)	-

кредиты								
Неиспользованные гранты	(X)	(X)	(X)	(X)	-	-	(X)	(X)
Кредиты, аннулированные/прекращенные по истечении срока действия	(X)	(X)	-	-	-	-	(X)	(X)
Гранты, аннулированные/прекращенные по истечении срока действия	-	-	-	-	-	-	-	-
Курсовая разница	X	X	-	-	X	X	X	X
<i>Конечное сальдо – кредиты</i>	X	X	-	-	X	X	X	X
<i>Конечное сальдо - гранты</i>	X	X	-	-	X	X	X	X

Конечное сальдо По валюте счета	Помощь в целях развития		Помощь в чрезвычайных ситуациях		Прочее		Общий объем	
	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1	200X	200X-1
\$ амер. доллары	X	X	-	X	X	X	X	X
Евро	X	X	-	X	X	X	X	X
Иены	X	X	-	-	X	X	X	X
Прочие	X	X	-	-	-	-	X	-
По валюте отчетности								
<i>Кредиты</i>								
Ведомство 1	X	X	-	-	X	X	X	X
Ведомство 4	X	X	-	-	X	X	X	X
<i>Гранты</i>								
Ведомство 2	X	X	-	X	X	X	X	X
Ведомство 4	X	X	-	X	X	X	X	X
Общая сумма	X	X	-	X	X	X	X	X

Существенные условия (параграф 2.1.76)

Общие ограничения

Остаток обязательств и неиспользованный остаток внешней помощи подлежат или ограничиваются выполнением ранее согласованных действий или поддержанию установленного уровня экономической или финансовой деятельности.

Правительство подготовило план экономического развития для получения помощи на развитие. План включает Стратегию сокращения бедности, которая поддерживается донорским сообществом. Правительство и доноры установили следующие главные цели в рамках Стратегии сокращения бедности: (основные цели определяются субъектом).

Правительство и донорское сообщество установили методы мониторинга успешности деятельности, направленной на достижение утвержденных целей, и решили ежегодно проводить совещания для рассмотрения прогресса.

Кредиты и гранты, выделяемые на определенные проекты, включают финансовые показатели услуг по энерго- и водоснабжению, чтобы обеспечить адекватное поступление доходов для покрытия стоимости предоставления услуг, поддержания существующих коммунальных активов и содействия реализации программы по замене и обновлению активов.

Ограничения по приобретению

Определенный объем помощи, получаемый для целей развития, подлежит ограничениям в отношении приобретаемых товаров или услуг или страны, в которой эти товары или услуги могут быть приобретены. Все многосторонние банковские кредиты и гранты для целей развития имеют следующие ограничения: (а) они запрещают использование своих средств для приобретения военных товаров или услуг, предметов роскоши или экологически вредных товаров; и (b) товары или услуги должны быть приобретены в соответствующих странах-членах. Внешняя помощь, выделяемая двусторонними агентствами, может быть либо неограниченной, либо ограничивается условием приобретения товаров или услуг у страны, предоставляющей средства. Все «Кредиты или гранты на определенные цели» финансируют четко определенные проекты и, как следствие, приобретение товаров или услуг ограничивается установленным перечнем материальных ресурсов, приобретаемых для каждого проекта.

Невыполнение существенных условий (параграф 2.1.83)

Государственные расходы в секторе образования не соответствуют установленным показателям в основном по причине задержек в строительстве, вызванных землетрясением. Расходы на X% ниже установленного показателя. Были

предприняты шаги для корректировки недоинвестирования в секторе образования, и правительство и доноры поддержали скорректированный план действий. Правительство выполнило все правила закупок, действующие в отношении всех кредитов и грантов, предоставленных в рамках внешней помощи.

Гарантии по кредитам и грантам по линии внешней помощи (параграф 2.1.80)

Правительство YYYU предоставило гарантию по кредиту на экспортное финансирование в сумме XXX денежных единиц (200X-1:ноль). Основная сумма подлежит погашению через 5 лет. Процентная ставка, применимая к неуплаченной сумме, Y %. Ежегодно будут осуществляться только процентные выплаты. Никаких других дополнительных условий не возникает из данной гарантии. Остальные кредиты и гранты не подлежат гарантиям третьих сторон.

Условия погашения кредита – обязательства по обслуживанию долга (параграф 2.1.86)

Срок действия кредита для целей развития включает льготные периоды от 0 до 7 лет. Процентные ставки включают как фиксированную, так и изменяющуюся ставки. Все кредиты для целей развития выражены в американских долларах или в Евро. Процентные ставки по кредитам с фиксированной ставкой по состоянию на финансовый год, заканчивающийся 200X, колеблется от X% до Y% при средневзвешенной ставке Z%. Для финансового года, заканчивающегося 200X-1, они колеблются от X% до Y% при средневзвешенной ставке Z%. Процентные ставки для кредитов с плавающей ставкой колеблются от ставки LIBOR плюс X% до ставки LIBOR плюс Y% при средневзвешенной ставке на конец финансового года 200X в Z% и на конец финансового года 200X-1 в Z%.

Остальные кредиты по линии внешней помощи не включают льготного периода и выражаются в одной из следующих валют: американские доллары, Евро или иены.

200X

Долг по оставшимся годам льготного периода

	Период закончился	0-4	5-7	Всего
Помощь для целей развития	X	X	X	X
Прочее	X	-	-	X
Всего	X	X	X	X

200X-1**Долг по оставшимся годам льготного периода**

	Период закончился	0-4	5-7	Всего
Помощь для целей развития	X	X	X	X
Прочее	X	-	-	X
Всего	X	X	X	X

Кредиты для целей развития имеют период погашения от X до Y лет по истечении льготного периода со средневзвешенным сроком погашения Z лет, включая льготный период. Во всех случаях обслуживание долга основывается на фиксированных платежах по основной сумме долга плюс начисленные проценты.

Сроки погашения по другим кредитам колеблются от X до Y лет со средневзвешенным сроком погашения Z лет. Обслуживание долга основано на фиксированном платеже основной суммы плюс начисленные проценты.

200X**Платежи по обслуживанию долга, включая проценты**

	\$ амер. доллары	Евро	Иены	Прочее	Всего
Помощь для целей развития	X	X	X	X	X

Прочее	X	X	-	-	X
Всего	X	X	X	X	X

200X-1

Платежи по обслуживанию долга, включая проценты

	\$ амер. доллары	Евро	Иены	Прочее	Всего
Помощь для целей развития	X	X	X	X	X
Прочее	X	X	-	-	X
Всего	X	X	X	X	X

Все платежи по обслуживанию долга в течение последующих лет основываются на выплате фиксированной суммы, состоящей из основной суммы долга и начисленных процентов. Выплата процентов или плата за обслуживание долга базируются на основной непогашенной сумме каждого кредита на конец текущего года, а в отношении кредитов с плавающей процентной ставкой – на процентных ставках, действующих на эту дату. Платежи по обслуживанию долга, выраженные в иностранной валюте, определены путем применения конечного курса на отчетную дату финансовой отчетности.

200X+1 и последующие годы X

Платежи по обслуживанию долга, включая проценты

	\$ амер. доллары	Евро	Иены	Прочее	Всего
Помощь для целей развития	X	X	X	X	X
Прочее	X	X	-	-	X
Всего	X	X	X	X	X

Получение товаров и услуг (параграф 2.1.90 и 1.10.21)

В 200X году в регионе ZZZ произошло сильное землетрясение, нанесшее серьезный ущерб государственной и частной собственности и повлекшее значительные жертвы среди населения. Многосторонние и двусторонние ведомства нескольких стран предоставили помощь в виде персонала и оборудования, чтобы помочь в поиске и спасении людей, оставшихся под руинами. Помимо этого в регион приехали специализированные бригады медицинской помощи, обученные в лечении травматологических больных, вместе с медицинским оборудованием. Были поставлены временные убежища и осуществлены поставки продовольствия. Стоимость полученных товаров и услуг оценена в XX денежных единиц страны. Ввиду отсутствия местных цен на эквивалентные товары стоимость полученной чрезвычайной помощи определена на основе расчетов, подготовленных двусторонними агентствами, предоставившими помощь.

В течение года было получено пятьдесят тысяч тонн риса в качестве продовольственной помощи. Помощь оценена в XX денежных единиц страны, что является оптовой ценой аналогичного риса на внутренних оптовых рынках.

Товары и услуги, полученные в течение года, не внесены в Отчет о поступлении денежных средств и платежах, который отражает лишь денежные средства (прямые или косвенные), полученные или выплаченные государством. Товары и услуги в натуральном виде были получены как часть помощи при чрезвычайной ситуации, и они отражены в данной пояснительной записке.

Приложение 3

Представление отчетности по денежным поступлениям и платежам в формате, требуемом МСФООС 2 «Отчеты о движении денежных средств»

Параграф 2.2.1 части 2 настоящего Стандарта поощряет субъекта, который намеревается перейти к учету по методу начисления, к представлению отчета по денежным поступлениям и платежам в формате, требуемом в МСФООС 2 «Отчеты о движении денежных средств». МСФООС 2 применяется субъектом, который отчитывается на основе метода начисления в соответствии с Международными Стандартами Финансовой Отчетности для Общественного Сектора.

Настоящее приложение представляет резюме ключевых аспектов МСФООС 2 и руководство по их использованию для финансовой отчетности, составляемой по методу начисления, согласно требованиям настоящего Стандарта. Субъекты, намеревающиеся представлять отчеты по денежным поступлениям и платежам в соответствии с требованиями МСФООС 2, в соответствующих случаях должны обращаться к данному Стандарту.

Представление в формате, требуемом МСФООС 2 «Движение денежных средств»

1. МСФООС 2 требует, чтобы субъект, который готовит и представляет финансовые отчеты по методу начисления, составлял отчет о движении денежных средств, показывающий потоки денежных средств в течение периода, с классификацией по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности как определено ниже.

Определения

2. Финансовая деятельность – деятельность, результатом которой являются изменения в размерах и составе вложенного капитала и заимствований субъекта

Инвестиционная деятельность - приобретение или продажа долгосрочных активов и других инвестиций, не включенных в эквивалент денежных средств.

Операционная деятельность - деятельность субъекта, которая не может быть отнесена к инвестиционной или финансовой деятельности.

Компоненты финансовой отчетности

3. При представлении отчета по денежным поступлениям и платежам в данном формате может возникнуть необходимость в классификации потоков денежных средств, являющихся результатом одной операции, различными способами. (Термин «отчет по потокам

средств» используется в оставшейся части настоящего Приложения для отчетов по денежным поступлениям и платежам, представленных в формате, требуемом МСФООС 2.) К примеру, когда выплата ссуды включает и проценты, и основную сумму, элемент процента может быть классифицирован как операционная деятельность, а элемент основной суммы в качестве финансовой деятельности. Субъект, представляющий информацию посредством отчета о движении денежных средств, отражает потоки денежных средств, являющихся результатом операционной, инвестиционной и финансовой деятельности способом, наиболее соответствующим его деятельности.

4. Отчет о движении денежных средств, включает в себя строчные статьи, которые представляют следующие суммы:
 - (a) общая сумма поступлений от операционной деятельности;
 - (b) общая сумма выплат по операционной деятельности;
 - (c) чистые потоки денежных средств от операционной деятельности;
 - (d) чистые потоки денежных средств от инвестиционной деятельности;
 - (e) чистые потоки денежных средств от финансовой деятельности;
 - (f) начальное и конечное сальдо денежных средств; и
 - (g) чистое увеличение или сокращение денежных средств.

Дополнительные строчные статьи, заголовки и итоговые суммы также представляются непосредственно в отчете, в случае если это необходимо для передачи объективной информации о потоках денежных средств субъекта.

5. Субъект также представляет непосредственно в отчете о движении денежных средств или в примечаниях, следующую информацию:
 - (a) основные классы валовых денежных поступлений и валовых денежных платежей по операционной, инвестиционной и финансовой видам деятельности, кроме случаев, указанных в параграфе 1.3.13 части 1 настоящего Стандарта, которые разрешают представлять отчетность на нетто-основе;
 - (b) подклассификация общей суммы денежных поступлений от операций, методом, соответствующим деятельности субъекта; и
 - (c) анализ платежей по операционной деятельности, с использованием классификации, основанной на характере платежей или их функции в субъекте, в случае необходимости.

Отдельное раскрытие платежей, совершенных для приобретения капитала и для процентов и дивидендов, также соответствует требованиям МСФООС 2.

6. Раскрытие информации о том, были ли денежные средства получены за счет налогов, штрафов, сборов (операционной деятельности), продажи

капитальных активов (инвестиционная деятельность) и/или заимствований (финансовая деятельность), также как и информация о том, были ли они израсходованы на покрытие эксплуатационных затрат, на приобретение капитальных активов (инвестиционная деятельность) или на погашение долгов (финансовая деятельность), увеличит прозрачность и ответственность финансовых отчетов. Эти раскрытия также предоставляют возможности для более точного анализа и оценки существующих денежных ресурсов субъекта, вероятных источников и устойчивости будущих поступлений денежных средств. Соответственно, настоящий Стандарт поощряет все субъекты к раскрытию этой информации в финансовых отчетах и/или в соответствующих пояснительных записках.

Операционная деятельность

7. Нетто-величина поступлений и платежей денежных средств в связи с операционной деятельностью является ключевым индикатором степени, в которой операции субъекта обеспечены поступлениями от:

- (a) налогов (прямых и косвенных), или
- (b) получателей товаров и услуг, предоставляемых субъектом.

Раскрытие нетто-величины поступлений и платежей денежных средств в связи с операционной деятельностью также помогает определить возможности субъекта по генерированию денежных средств в процессе операционной деятельности, которые могут быть направлены на погашение обязательств, выплату дивидендов/распределение прибыли владельцу и осуществление новых инвестиций без обращения к внешним источникам финансирования. Сводная информация о движении всех государственных денежных средств в процессе операционной деятельности правительства служит индикатором того, в какой мере правительство профинансировало свою текущую деятельность с помощью налогов и сборов. Информация о конкретных составляющих первоначальных операционных поступлений и платежей, в сочетании с другой информацией, полезна для прогнозирования будущих операционных денежных потоков.

8. Источником поступлений денежных средств от операционной деятельности, главным образом, являются основные виды деятельности субъекта, приносящие прибыль. Примерами денежных поступлений и платежей в рамках операционной деятельности являются:

- (a) поступления в виде налогов, сборов и штрафов;
- (b) поступления от продажи товаров и предоставления услуг субъектом;
- (c) поступления в виде грантов, трансфертов и других ассигнований или бюджетных средств, выделяемых центральным правительством или другими субъектами общественного сектора, включая средства, выделенные на приобретение капитальных активов;
- (d) поступления в виде роялти, гонораров и комиссионных сборов;

- (e) денежные платежи другим субъектам общественного сектора для финансирования их деятельности (за исключением займов или вливания собственного капитала);
 - (f) денежные платежи поставщикам за товары и услуги;
 - (g) денежные платежи служащим и по их поручению;
 - (h) поступления денежных средств и платежи государственного страхового субъекта в виде страховых премий и выплат по искам, годовых взносов и прочих страховых вознаграждений;
 - (i) денежные платежи в виде местных налогов на имущество или подоходного налога (когда это целесообразно) в связи с операционной деятельностью;
 - (j) поступления денежных средств и платежи по контрактам, заключенным для коммерческих или торговых целей;
 - (k) поступления денежных средств или платежи в случае приостановления деятельности; и
 - (l) поступления денежных средств или платежи в связи с урегулированием судебных тяжб;
9. Субъект может иметь ценные бумаги и кредиты для коммерческих или торговых целей. В этом случае они могут рассматриваться как запас, приобретенный специально для перепродажи. Таким образом, движение денежных средств, возникающее от покупки или продажи коммерческих или торговых ценных бумаг, классифицируется как операционная деятельность. Аналогично, денежные авансы и кредиты, предоставляемые общественными финансовыми учреждениями, обычно классифицируются как операционная деятельность, поскольку они относятся к основной, приносящей выручку, деятельности этого субъекта.
10. В некоторых странах правительства или другие субъекты общественного сектора ассигнуют субъектам средства или дают право на их расходование для финансирования операций субъекта и при этом не делается четкого указания на распределение этих средств между текущими операциями, капитальными работами и вложением капитала. Если субъект не в состоянии разделить ассигнования или бюджетные средства отдельно на текущую деятельность, капитальные работы (операционная деятельность) и вложенный капитал (инвестиционная деятельность), МСФООС 2 объясняет, что субъект должен классифицировать ассигнования или бюджетные средства как движение денежных средств в результате операционной деятельности и раскрыть их в пояснительной записке к отчету о движении денежных средств.

Инвестиционная деятельность

11. Отдельное раскрытие информации о движении денежных средств в связи с инвестиционной деятельностью определяет степень расходования средств на ресурсы, которые предназначены для будущего

предоставления услуг субъектом. Примерами движения денежных средств в связи с инвестиционной деятельностью являются:

- (a) денежные платежи для приобретения основных средств, техники и оборудования, нематериальных и других долгосрочных активов. Эти платежи включают капитализированные затраты на разработки и на создание собственными силами основных средств и оборудования.
- (b) поступления денежных средств от продажи основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов;
- (c) денежные платежи для приобретения долевых или долговых инструментов других субъектов и долей участия в совместных предприятиях (кроме платежей за эти инструменты, рассматриваемые как эквиваленты денежных средств, или за те, которые предназначены для коммерческих и торговых целей);
- (d) поступления денежных средств от продаж долевых или долговых инструментов других субъектов и долей участия в совместных предприятиях (кроме выручки за эти инструменты, рассматриваемые как эквиваленты денежных средств, и за те, которые предназначены для коммерческих и торговых целей);
- (e) авансовые денежные платежи и кредиты, предоставленные другим сторонам (кроме авансовых платежей и кредитов, предоставляемых общественным финансовым учреждением);
- (f) поступления денежных средств от возмещения авансов и кредитов, предоставленных другим сторонам (кроме авансовых платежей и кредитов общественного финансового учреждения);
- (g) денежные платежи по фьючерсным, форвардным, опционным контрактам и контрактам о свопах, кроме случаев, в которых контракты заключены для коммерческих и торговых целей, или платежи классифицируются как финансовая деятельность; и
- (h) поступления денежных средств от фьючерсных контрактов, форвардных контрактов, опционных контрактов и контрактов о свопах, кроме случаев, в которых контракты заключены для коммерческих и торговых целей, или поступления классифицируются как финансовая деятельность.

Когда контракт учитывается как хеджирование определенной позиции, движение денежных средств в связи с ним классифицируется так же, как и движение денежных средств по хеджируемой позиции.

Финансовая деятельность

12. Отдельное раскрытие информации о движении денежных средств в связи с финансовой деятельностью полезно для прогнозирования требований инвесторов, предоставляющих субъекту капитал, в отношении будущих поступлений денежных средств. Примерами движения денежных средств в связи с финансовой деятельностью являются:

- (a) поступления денежных средств в виде выручки от эмиссии облигаций, займов, векселей, бондов, залладных и других краткосрочных или долгосрочных заимствований;
- (b) денежные выплаты по заимствованным суммам;
- (c) денежные выплаты арендатором для сокращения просроченной задолженности по финансовой аренде; и
- (d) денежные поступления и выплаты связанные с эмиссией и изъятием денег из обращения.

Процент и дивиденды

- 13. МСФООС 2 требует отдельного раскрытия информации о поступлениях и платежах, связанных с полученными и выплаченными процентами и дивидендами. МСФООС 2 также требует при раскрытии такой информации классифицировать её последовательно по периодам либо как операционная, инвестиционная или финансовая деятельность.
- 14. Общая сумма процентов и дивидендов, выплаченных и полученных в течение периода, раскрывается в отчете о движении денежных средств. Для общественного финансового учреждения выплаченные проценты, полученные проценты и дивиденды классифицируются как движение денежных средств в связи с операционной деятельностью. Однако в отношении же других субъектов общего мнения по вопросу классификации денежных потоков, связанных с полученными и выплаченными процентами и дивидендами не существует. Выплаченные проценты и дивиденды, а также полученные проценты и дивиденды могут классифицироваться как движение денежных средств в связи с операционной деятельностью. В качестве альтернативы, выплаченные проценты и дивиденды, полученные проценты и дивиденды могут классифицироваться как движение денежных средств в связи с финансовой и инвестиционной деятельностью, потому что они являются затратами на привлечение финансовых ресурсов или возвратом инвестированного капитала, соответственно.

Отчетность по основным классам поступлений и платежей

- 15. Классификация поступлений зависит от объема, характера и функции привлеченной суммы. В зависимости от характера деятельности субъекта поступления могут быть классифицированы следующим образом:
 - (a) поступления от налогообложения (налоги могут быть классифицированы по видам)
 - (b) поступления от сборов, штрафов, пени и выдачи лицензий;
 - (c) поступления от обменных операций, включая поступления от продажи товаров и услуг и пользовательских сборов (в случае если они классифицируются как обменные операции);

- (d) поступления денежных средств в виде грантов, трансфертов или бюджетных ассигнований (возможна классификация по источникам); и
 - (e) поступления от процентов и дивидендов.
16. Платежи классифицируются для освещения расходов и возмещений издержек производства по определенным программам, видам деятельности или другим соответствующим сегментам отчитывающегося субъекта. Примеры классификации платежей по характеру и функциям включены в часть 1 настоящего Стандарта.

Качественные характеристики финансовой отчетности

Параграф 1.3.32 части 1 настоящего Стандарта требует, чтобы финансовая отчетность раскрывала информацию, которая отвечает ряду качественных характеристик. В данном Приложении сведены вместе качественные характеристики финансовой отчетности.

Качественные характеристики являются такими свойствами отчетности, которые делают информацию, представленную в финансовой отчетности, полезной для пользователей. Они применимы к финансовой отчетности независимо от основы бухгалтерского учета, используемого для подготовки финансовой отчетности. Четыре главные качественные характеристики включают: понятность, уместность, надежность и сопоставимость.

Понятность

Информация является понятной, если пользователи могут понять ее значение. При этом предполагается, что пользователи обладают необходимыми в разумных пределах знаниями о деятельности субъекта и условиях, в которых он функционирует, а также желание изучить эту информацию.

Информация по комплексным проблемам не должна исключаться из финансовой отчетности только по той причине, что она может быть слишком трудной для понимания некоторыми пользователями.

Уместность

Информация является уместной для пользователей в том случае, если она может быть использована при оценке прошедших, текущих или будущих событий или при подтверждении и корректировке ранее произведенных оценок. Уместность информации зависит также от ее своевременности.

Существенность

Уместность информации зависит также от ее характера и существенности.

Информация является существенной в том случае, если ее отсутствие или неточность могут оказать влияние на решения пользователя или на оценки, сделанные на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от характера или размера статьи или ошибки, возникшей вследствие ее отсутствия или неточности. Таким образом, существенность является тем порогом или водоразделом при оценке информации, а не ее главной качественной характеристикой, которая определяет ее полезность.

Надежность

Надежная информация свободна от существенных ошибок и отклонений и может правдиво представлять в зависимости от пользователей то, что должна представить или может в разумных пределах согласно нашим ожиданиям представлять.

Правдивое представление

Для того чтобы представлять правдиво сделки и другие события, информация должна быть представлена в соответствии с существом сделок и других событий, а не просто в формальном виде.

Преобладание сущности над формой

Если информация должна правдиво представлять сделки и другие события, которые она претендует представлять, необходимо, чтобы они учитывались и представлялись в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, не в формальном виде. Сущность сделок или событий не всегда соответствуют их юридическому оформлению.

Нейтральность

Информация является нейтральной, если она свободна от искажений. Финансовая отчетность не является нейтральной, если информация, которую она содержит, была отобрана или представлена таким образом, чтобы оказать влияние на принятие решения или экспертный вывод в целях достижения заранее определенного результата или исхода.

Осмотрительность

Осмотрительность предполагает известную степень осторожности при вынесении экспертных заключений, необходимых при составлении оценок, обусловленных условиями неопределенности, для того, чтобы не переоценить активы и валовые доходы, и не недооценить обязательства или расходы.

Полнота

Информация, представленная в финансовой отчетности, должна быть полной с учетом существенности и затрат на нее.

Сопоставимость

Информация, содержащаяся в финансовой отчетности, является сопоставимой в том случае, если пользователи могут выявить схожесть и различие между данной информацией и информацией, содержащейся в других отчетах.

Сопоставимость выражается в:

- возможности сравнить финансовую отчетность различных субъектов; и
- возможности сравнить финансовую отчетность одного и того же субъекта за различные периоды времени.

Важное значение характеристики сопоставимости обусловлено потребностью пользователей в информации о политике, примененной при подготовке финансовой отчетности, изменениях в этой политике и эффекте, который дали эти изменения.

Поскольку пользователи хотели бы сопоставить результаты деятельности субъекта на протяжении какого-либо периода времени, важно, чтобы финансовая отчетность содержала аналогичную информацию за предшествующие периоды.

Ограничения уместности и надежности информации

Своевременность

Если в предоставлении информации возникла неоправданная задержка, информация может потерять свою уместность. Своевременное представление информации нередко необходимо для отчета до того, как станут известны все аспекты сделки, что снижает, таким образом, ее надежность. Напротив, если предоставление информации отложено до тех пор, пока не будут известны все аспекты, информация может быть в высокой степени надежной, но малополезной для пользователей, которые должны были принять в это время решение. Для достижения баланса между уместностью и надежностью определяющим мотивом является стремление наилучшим образом удовлетворить потребности пользователя, принимающего решение.

Баланс между выгодами и затратами

Баланс между выгодой и затратами является распространенной проблемой. Выгода, получаемая от информации, должна превышать стоимость ее предоставления. Однако оценка выгод и затрат является главным образом вопросом экспертной оценки. Более того, затраты несут не всегда те пользователи, которые получают выгоду. Выгоду также могут получить не те пользователи, для которых была подготовлена информация. По этим причинам в каждом конкретном случае трудно произвести проверку по методу "затраты-выгода". Тем не менее, разработчики Стандарта, как и те, кто отвечает за подготовку финансовой отчетности, а также пользователи финансовой отчетностью должны хорошо представлять себе это ограничение.

Баланс между качественными характеристиками

В практической работе нередко необходим баланс или компромисс между качественными характеристиками. Обычно это делается с целью достижения надлежащего баланса между характеристиками и выполнения задач, стоящих перед финансовой отчетностью. Относительное значение характеристики в различных случаях определяется на основе экспертных оценок.

Установление контроля над другим хозяйствующим субъектом для целей финансовой отчетности

1. Вопрос о том, осуществляет ли один субъект контроль над другим субъектом для целей финансовой отчетности, является предметом суждения, основанного на определении контроля в настоящем Стандарте и конкретных условиях в каждом отдельном случае. То есть, следует рассмотреть характер взаимоотношений между двумя субъектами. В частности, следует рассмотреть два момента, определяющих понятие контроль в настоящем Стандарте. Контроль - это полномочия (способность управлять финансовой и операционной политикой другого субъекта) и выгода (которая представлена возможностью контролирующего субъекта получать выгоду от деятельности другого субъекта).
2. Целью установления контроля является получение контролирующим субъектом выгоды от деятельности другого субъекта. Например, субъект может получать выгоду от деятельности другого субъекта в виде распределения прибылей (например, дивидендов) и быть подверженным риску потенциального убытка. В других случаях субъект может не получать никакой финансовой выгоды от другого субъекта, но может получить выгоду от своей способности направить работу другого субъекта для достижения своих целей. Субъект может также получать как финансовую, так и нефинансовую выгоду от деятельности другого субъекта. Например, государственные коммерческие предприятия могут выплачивать контролирующему субъекту дивиденды и одновременно позволяют достичь некоторых его целей в области социальной политики.

Контроль в целях составления финансовой отчетности

3. С точки зрения финансовой отчетности контроль возникает вследствие способности субъекта управлять финансовой и операционной политикой другого субъекта, и для этого не обязательно требование, чтобы субъект имел большую часть акций или других активов в другом субъекте. Способность контролировать должна быть реально действующей. То есть, субъект должен уже обладать такой властью, подтвержденной законом или каким-либо официальным соглашением. Способность контролировать не является реально действующей, если для этого требуется изменение законодательства или перезаключение соглашений. Следует отличать эту ситуацию от другой, а именно: наличие способности контролировать другой субъект не зависит от того, насколько велика вероятность применения на практике полномочий по осуществлению этого контроля.
4. Аналогичным образом сам факт наличия контроля не обязывает субъект отвечать за управление повседневной операционной деятельностью другого субъекта (или за участие в ней). Во многих случаях субъект имеет право осуществлять контроль над другим субъектом только тогда, когда

произошел разрыв или отзыв соглашения между контролируемым субъектом и контролирующим его субъектом.

5. Например, министерство может иметь собственную долю в управлении железной дорогой, которая функционирует как государственное коммерческое предприятие (ГКП). Правлению железной дороги разрешено действовать автономно, при этом оно не опирается на государственную финансовую поддержку, но привлекло капитал путем значительных заимствований, которые были получены под гарантию правительства. Правление железной дороги в течение нескольких лет не выплачивало дивиденды правительству. Правительство имеет право назначать и увольнять большую часть руководящего органа железной дороги. Правительство никогда не пользовалось возможностью увольнять членов руководящего органа и будет воздерживаться от этого из-за реакции избирателей на прежнее вмешательство государства в работу железнодорожной сети. В этом случае способность контролировать является реально действующей, но при существующих отношениях между контролируемым субъектом и контролирующим субъектом, события, подтверждающего реализацию контролирующим субъектом своих властных полномочий над контролируемым субъектом, не произошло. Соответственно, контроль существует, поскольку полномочий для контроля достаточно, даже если контролирующий субъект может и не реализовывать эти полномочия.
6. Существование отдельных законных полномочий само по себе не означает освобождение субъекта от контроля со стороны другого субъекта. Например, государственное статистическое управление обычно имеет установленное законом право действовать независимо от правительства. То есть, государственное статистическое управление имеет право получать информацию и докладывать о результатах своих исследований без разрешения со стороны государственного или иного органа. Наличие контроля не обязывает субъект нести ответственность за повседневную деятельность другого субъекта или за то, каким образом данный субъект выполняет свои профессиональные функции.
7. Право субъекта управлять процессом принятия решения в области финансовой и операционной политики другого субъекта само по себе является недостаточным для обеспечения контроля в том виде, как он определен в настоящем Стандарте. Контролирующий субъект должен быть способен управлять процессом принятия решения таким образом, чтобы получать выгоду от его деятельности, например, предоставив другому субъекту возможность взаимодействовать с ним в составе экономической организации для достижения своих целей. Таким образом, под определения "контролирующий субъект" и "контролируемый субъект" не подпадают субъекты, отношения между которыми не выходят за рамки, например, отношений ликвидатора и ликвидируемого субъекта, а также субъекты, находящиеся в отношениях работодателя и заемщика. Аналогично, доверенное лицо, чьи отношения с трастовым фондом не выходят за рамки

обычной ответственности доверенного лица, не рассматривается настоящим Стандартом как лицо, осуществляющее контроль над трастовым фондом.

Регулятивные и покупательные полномочия

8. Правительства и правительственные субъекты имеют право регулировать поведение многих субъектов, используя свои суверенные полномочия или полномочия, установленные законом. Регулятивные и покупательные полномочия не представляют собой контроль в целях финансовой отчетности. Для того чтобы финансовая отчетность субъектов в общественном секторе включала только те ресурсы (денежные средства, включая денежные эквиваленты), над которыми они осуществляют контроль и от которых они могут получить выгоду, понятие контроля, используемое в настоящем Стандарте, не распространяется на:
- (a) право законодательных органов устанавливать как рамки регулирования, в пределах которых функционируют субъекты, так и условия или санкции по их операциям. Такое право не представляет собой контроль со стороны некоторого субъекта общественного сектора над активами, размещенными этими субъектами. Например, ведомство по контролю за загрязнением окружающей среды может иметь право остановить деятельность субъектов, которые не соблюдают предписания по охране окружающей среды. Однако это право не представляет собой контроль, поскольку только ведомство контроля за загрязнением окружающей среды имеет право осуществлять регулирование; или
 - (b) субъекты, которые являются экономически зависимыми от субъекта общественного сектора. То есть, в том случае, если субъект сохраняет свободу действий в отношении того, брать ли средства у субъекта общественного сектора или вести с ним дела, то данный субъект располагает решающим правом в проведении своей собственной финансовой или операционной политики и, соответственно, не находится под контролем субъекта общественного сектора. Например, министерство может иметь возможность оказывать влияние на финансовую и операционную политику субъекта, который зависит от него в отношении финансирования (например, благотворительной организации) или субъекта, ориентированного на получение прибыли, деятельность которого экономически зависит от министерства. Следовательно, министерство имеет некоторые права как покупатель, но не имеет права управлять финансовой и операционной политикой этого субъекта.

Определение наличия контроля для целей финансовой отчетности

9. Субъекты общественного сектора могут создавать другие субъекты для достижения некоторых своих целей. В некоторых случаях представляется очевидным, что субъект находится под контролем, и, следовательно, должен учитываться в сводном отчете. В других случаях это может быть не

очевидным. В параграфах 10 и 11 содержатся указания, помогающие определить, существует ли контроль, подлежащий отражению в финансовой отчетности или нет.

10. При рассмотрении отношений между двумя субъектами, если только нет явного свидетельства осуществления контроля одного субъекта над другим, следует предположить существование контроля в том случае, если существует, по крайней мере, одно из следующих правовых условий и одно из следующих условий получения выгоды.

Правовые условия

- (a) Субъект владеет прямо или косвенно через контролируемые субъекты контрольным пакетом голосующих акций в другом субъекте.
- (b) Субъект имеет право, предоставленное законом или осуществляемое в рамках существующего законодательства, назначать или увольнять большинство членов управляющего органа другого субъекта.
- (c) Субъект имеет большинство голосов или возможность определять голосование большинства на общем собрании другого субъекта.
- (d) Субъект имеет большинство голосов на собраниях Совета директоров или эквивалентного органа управления.

Условия выгоды

- (a) Субъект имеет право прекратить деятельность другого субъекта и получить значительную долю остаточной экономической выгоды или нести значительные обязательства. Например, условие выгоды выполняется в том случае, если субъект несет ответственность за остаточные обязательства другого субъекта.
 - (b) Субъект имеет право на изъятие распределенных активов у другого субъекта и/или может нести ответственность по некоторым обязательствам другого субъекта.
11. Если одно или более условий, перечисленных в параграфе 11, отсутствуют, то следующие факторы могут, порознь или вместе, быть индикаторами существования контроля.

Правовые индикаторы

- (a) Субъект располагает возможностью накладывать вето на операционный бюджет и бюджет капитальных вложений другого субъекта.
- (b) Субъект располагает возможностью накладывать вето на решения управляющего органа другого субъекта, отменять или изменять их.
- (c) Субъект располагает возможностью одобрять найм, переназначение и увольнение ключевых работников другого субъекта.

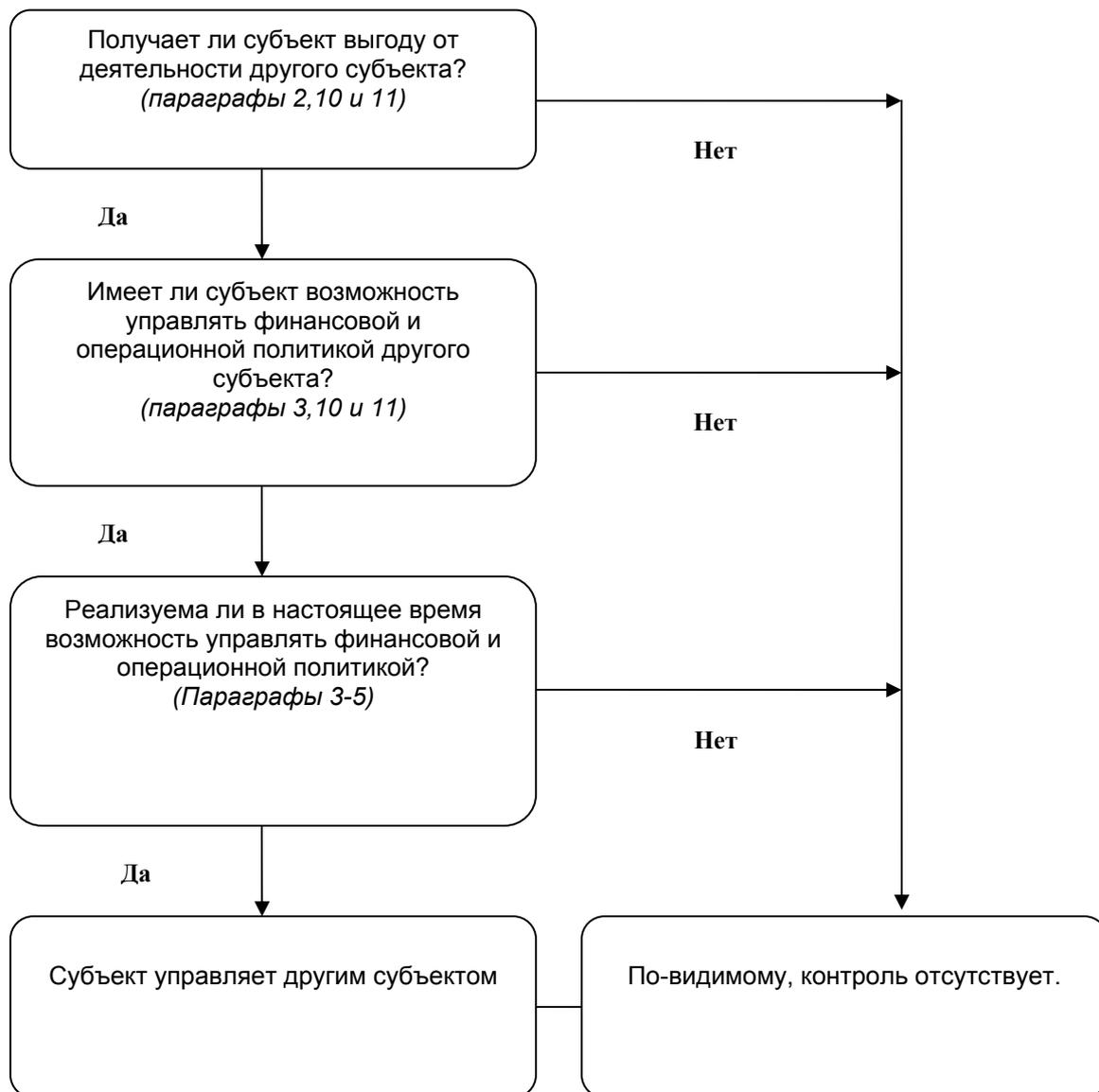
- (d) Права другого субъекта установлены и ограничены законом.
- (e) Субъект является держателем "золотой акции"¹ (или эквивалента) в другом субъекте, которая предоставляет право управлять финансовой и операционной политикой данного субъекта.

Индикаторы выгоды

- (a) Субъект имеет прямое или косвенное право на чистые активы/капитал другого субъекта с постоянно действующим правом доступа к ним.
 - (b) Субъект имеет право на значительную часть чистых активов/капитала другого субъекта в случае ликвидации или при другом распределении.
 - (c) Субъект имеет возможность направлять деятельность другого субъекта на взаимодействие для достижения своих целей.
 - (d) Субъект несет ответственность по остаточным балансовым обязательствам другого субъекта.
12. На нижеприведенной схеме показаны основные шаги на пути установления контроля над другим субъектом. Она является дополнением к параграфам 1-11 настоящего Приложения.

¹ «Золотая акция» относится к классу акций, которые наделяют владельцев особыми полномочиями или правами, обычно выходящими за рамки обычно присущих владельцу доли капитала или дающих право на представительство в управляющем органе.

УСТАНОВЛЕНИЕ КОНТРОЛЯ НАД ДРУГИМ ХОЗЯЙСТВУЮЩИМ СУБЪЕКТОМ В ЦЕЛЯХ ПОДГОТОВКИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ



13. Иногда контролируемый субъект исключается из сводной отчетности, если его деятельность отлична от деятельности других субъектов, входящих в экономическую организацию, например, при консолидировании государственных коммерческих предприятий с субъектами бюджетного сектора. Исключение по этим причинам нельзя считать оправданным, поскольку консолидирование отчетности таких контролируемых субъектов и раскрытие дополнительных сведений в сводной финансовой отчетности о различных направлениях деятельности контролируемых субъектов позволяет получить более полноценную информацию о них.

