

КАЗАХСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ИМ. АЛЬ - ФАРАБИ

УДК 336.7 (574)

На правах рукописи

УСАБАЕВ АРМАН КАИРБЕКОВИЧ

**Развитие методологических аспектов бухгалтерского учета и аудита
в государственном секторе экономики Республики Казахстан**

6D050800 - Учет и аудит

Диссертация на соискание ученой степени
доктора философии (PhD)

Отечественный научный консультант:
PhD, Товма Н.А.

Зарубежный научный консультант:
PhD, Понтопиддан К.А.

Республика Казахстан
Алматы, 2023

СОДЕРЖАНИЕ

НОРМАТИВНЫЕ ССЫЛКИ	3
ОПРЕДЕЛЕНИЯ	5
ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ	6
ВВЕДЕНИЕ	7
1 РЕФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ, МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ	17
1.1 Основные этапы реформирования системы бухгалтерского учета в государственных учреждениях Республики Казахстан в условиях перехода на метод начисления в соответствии с МСФООС	17
1.2 Анализ международных тенденций развития системы бухгалтерского учета в государственном секторе по пути конвергенции МСФООС и МСФО	40
2 КОНЦЕПТУАЛЬНАЯ МОДЕЛЬ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН	67
2.1 Концептуальные положения формирования баланса государственных активов и обязательств: классификация и признание в финансовой отчетности активов и обязательств	67
2.2 Модель признания государственных активов и обязательств в условиях развития государственно-частного партнерства в Республике Казахстан	96
3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН	109
3.1 Направления формирования и развития методологических, методических и практических аспектов системы государственного аудита	109
3.2 Модели совершенствования системы государственного аудита в Республике Казахстан	112
3.3 Концептуальная модель развития стратегического государственного аудита эффективности достижения целей и эффективности деятельности субъектов государственного аудита	128
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	137
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	139
ПРИЛОЖЕНИЕ	151

НОРМАТИВНЫЕ ССЫЛКИ

В настоящей диссертации использованы ссылки на следующие документы:

Послание Президента Республики Казахстан "Третья модернизация Казахстана: глобальная конкурентоспособность" от 31 января 2017 года;

Послание Президента Республики Казахстан Н.А. Назарбаева народу Казахстана «Казахстанский путь –2050: Единая цель, единые интересы, единое будущее» от 17 января 2014 года;

План нации -100 конкретных шагов. Программа Президента Республики Казахстан от 20 мая 2015 года;

Указ Президента Республики Казахстан. Об утверждении Концепции новой бюджетной политики Республики Казахстан: утв. 26 июня 2013 года, №590;

Послание Первого Президента Республики Казахстан народу Казахстана. Стратегия "Казахстан - 2050: новый политический курс состоявшегося государства: утв. 14 декабря 2012 года;

Постановление Правительства Республики Казахстан. О Концепции по внедрению системы государственного планирования, ориентированного на результаты: утв. 26 декабря 2007 года, № 1297.

Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года, № 234;

Закон Республики Казахстан «О государственном аудите и финансовом контроле» от 12 ноября 2015 года, № 392-V;

Закон Республики Казахстан «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам совершенствования бюджетного законодательства» от 30 ноября 2017 года, №112-6;

Закон Республики Казахстан «О концессиях» от 7 июля 2006 года, №167;

Концепция новой бюджетной политики Республики Казахстан, утвержденная Указом Президента Республики Казахстан от 26 июня 2013 года, № 590;

Бюджетный кодекс Республики Казахстан от 4 декабря 2008 года, №95-5;

Гражданский кодекс Республики Казахстан от 27 декабря 1994 года, №268-ХІІІ;

Постановление правительства Республики Казахстан «Об утверждении Правил проведения внутреннего государственного аудита и финансового контроля и признании утратившими силу некоторых решений Правительства Республики Казахстан» от 18 февраля 2016 года, №76;

План счетов бухгалтерского учета государственных учреждений, утвержденный приказом Министра финансов Республики Казахстан от 15 июня 2010 года, № 281;

Правила ведения бухгалтерского учета в государственных учреждениях, утвержденные приказом Министра финансов Республики Казахстан от 3 августа 2010 года, № 393;

Приказ Министра финансов Республики Казахстан. Об утверждении учетной политики: 7 сентября 2010 года, № 444;

Приказ Министра финансов Республики Казахстан. Об утверждении форм и правил составления и представления финансовой отчетности: утв. 8 июля 2010 года, № 325;

Приказ Министра финансов Республики Казахстан. Об утверждении Правил составления администраторами бюджетных программ и местными исполнительными органами консолидированной финансовой отчетности: утв. 25 июня 2010 года, № 303.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

В настоящей диссертации использованы следующие определения:

Чистая финансовая позиция – разница между активами и обязательствами после добавления других ресурсов и вычитания других обязательств.

Унификация – это крайняя форма стандартизации. Унификация означает создание всех профилей одного и того же «материи», относительно которых мы хотим преодолеть различия в поведении вовлеченных «частей» одинаково.

Результативность – взаимосвязь между фактическими результатами и целями.

Эффективность – взаимосвязь между затратами и результатами.

Вложения (Inputs) – ресурсы, используемые объектом для предоставления результатов.

Выпуск (Outputs) – услуги, предоставляемые субъектом получателям, внешним по отношению к объекту.

Результаты (Outcomes) – воздействие на общество, которое происходит в результате или в разумных пределах обусловлено результатами деятельности субъекта.

Показатели эффективности – количественные показатели, качественные показатели и / или качественные описания характера и масштабов использования субъектом ресурсов, предоставления услуг и достижения целей обслуживания.

ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ

АБР	Азиатский банк развития
ГУ	Государственные учреждения
ЕС	Европейский союз
МСФО (IFRS)	Международные стандарты финансовой отчётности
МСФО (IAS)	Международные стандарты финансовой отчётности
МСФООС (IPSAS)	Международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора
ИНТОСАЙ (INTOSAI)	Международная организация высших органов финансового контроля
ISSAI	Международные стандарты высших органов финансового контроля
УП	Учетная политика
EPSAS	Европейские стандарты финансовой отчетности общественного сектора
МФБ (IFAC)	Международная федерация бухгалтеров
IPSASB	Международный совет по стандартам учета в государственном секторе
NPM	Новое управление государственными финансами
ESA	Европейская система национальных и региональных счетов
СГФ	Статистика государственных финансов
РСГФ	Руководство по статистике государственных финансов (МВФ)
OECD	Организация экономического сотрудничества и развития
НМА	Нематериальные активы
ОС	Основные средства
СР	Консультативный документ
СУР	Системы управления рисками
БОР	Бюджетирование, ориентированное на результат
GFPR	Финансовая отчетность общего назначения
АБП	Администратор бюджетных программ
КФО	Консолидированная финансовая отчетность
ФО	Финансовая отчетность
МИО	Местный исполнительный орган

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Реформирование системы бухгалтерского учета и аудита в государственном (общественном) секторе экономики Республики Казахстан связано с задачами дальнейшего совершенствования учетно-информационного обеспечения процессов бюджетного планирования и управления государственными финансами на основе новых методологических подходов по организации системы бухгалтерского учета и подготовке более полной и качественной отчетности для целей оценки эффективности и результативности бюджетных программ и подпрограмм.

В 2013 году была разработана Концепция новой бюджетной политики согласно Посланию Первого Президента РК народу Казахстана от 14.12.2012 «Стратегия «Казахстан-2050»: новый политический курс состоявшегося государства» [1,2].

Концепция новой бюджетной политики разработана с целью обеспечения комплексности проведения реформ в области государственных финансов. В целях формирования целостной и эффективной системы государственного планирования, ориентированного на достижение стратегических целей и реализацию приоритетных задач социально-экономического развития страны, в декабре 2007 года была утверждена Концепция по внедрению системы государственного планирования, ориентированного на результат [3].

Развитие системы бюджетного планирования и государственного управления в общественном секторе на основе формирования новой методологической основы учета и отчетности связано с направлениями совершенствования учетно-информационного обеспечения процессов анализа и оценки достижения стратегических целей, поставленных в бюджетных программах и подпрограммах с точки зрения полноты и эффективности их реализации, дополняя анализ оценки исполнения планов финансирования на кассовой основе.

В связи с совершенствованием механизмов государственного управления во многих странах мира, как с развитой рыночной экономикой, так и странах с формирующимся рынком, были проведены реформы по внедрению системы бюджетирования, ориентированного на результат.

Внедрение процесса формирования бюджета, направленного на возможность анализа результатов реализации принятых бюджетных программ и подпрограмм, связано с целями улучшения учетно-информационного обеспечения системы бюджетного планирования с возможностью оценки эффективности и результативности планируемых бюджетных ассигнований, бюджетного финансирования на основе разработанных целевых индикаторов.

Для формирования полной, достоверной, полезной учетно-информационной базы в рамках совершенствования системы управления государственными финансами необходимыми компонентами являются:

- подготовка финансовой отчетности в соответствии со стандартами и правилами бухгалтерского учета, международными или национальными, разработанными в интересах пользователей финансовых отчетов государственных структур; а также

- государственный аудит, обеспечивающий уверенность в том, что финансовая отчетность составлена в соответствии с принятыми стандартами, и все требования учетной политики и правила ведения бухгалтерского учета были соблюдены.

Реформирование системы бухгалтерского учета в государственном секторе имеет макроэкономическую направленность по формированию информационной базы для целей оценки макроэкономических показателей финансовой устойчивости и способности погашать государственные обязательства (по государственному заимствованию, государственным гарантиям, государственным концессионным обязательствам, пенсионным обязательствам, социальным выплатам) в долгосрочной перспективе.

Данное направление связано с определением макроэкономических показателей для целей статистики государственных финансов.

Проводимые реформы с 2007 года в бюджетной системе Республики Казахстан были направлены на создание новой модели государственного управления на принципах корпоративного управления, результативности, транспарентности и подотчетности обществу [4 - 7].

В 2008 году был принят новый Бюджетный кодекс Республики Казахстан, который заложил законодательную основу формирования новой модели информационного обеспечения, направленной на возможность оценки эффективности достижения целей и оценки достижения результативности и эффективности [8].

Анализ и проверка результативности расходования бюджета является одной из приоритетных целей в процессе модернизации государственного управления.

Современное состояние практики организации бухгалтерского учета и аудита в государственном секторе в Республике Казахстан требует дальнейшего развития и совершенствования методологических основ системы бухгалтерского учета в процессе коренного реформирования бюджетного процесса и системы государственного управления.

Внедрение принципов оценки эффективности и результативности в системе государственного управления соответственно требует формирования и становления системы государственного аудита, развития теоретических, методологических и методических аспектов новой системы бухгалтерского учета, отвечающей целям перехода на концептуальные основы новой бюджетной политики.

Действующая система бухгалтерского учета в государственном секторе не в полной мере позволяет формировать информационную базу для целей внедрения бюджетирования, ориентированного на результат и перехода на новую систему государственного управления.

В основе сложившегося положения в области бухгалтерского учета лежит недостаточная разработанность теоретико-методических вопросов бухгалтерского учета как в нормативных и методических документах, так и в специальных литературных источниках.

В большинстве своем направления исследования ученых-экономистов по вопросам бухгалтерского учета и аудита в основном связаны с проблемами учета субъектов отраслей экономики, не являющихся государственными учреждениями.

Таким образом в процессе перехода на международные стандарты финансовой отчетности в государственном (общественном) секторе актуальными и неисследованными в полной мере остаются многие методологические аспекты для целей развития методологических и теоретических аспектов государственного учета и аудита Республики Казахстан.

На сегодняшний день следует отметить, что многие вопросы совершенствования учета и аудита в государственных учреждениях остаются практически неисследованными в целях формирования информационной базы для оценки результативности и эффективности расходования бюджета.

Решение этих проблем особенно актуально в Республике Казахстан в связи с отсутствием четкой методологической концепции государственного учета и аудита в условиях внедрения метода начисления согласно МСФООС при определении доходов бюджета, признания администрируемых объектов учета.

Указанные аспекты обуславливают актуальность выбранной темы диссертационной работы. Ее актуальность определена практической значимостью и важностью задач совершенствования методики оценки эффективности использования государственных ресурсов при переходе национальной системы бухгалтерского учета на МСФООС.

Задачи формирования системы аудита общественного сектора включены в государственную стратегическую программу «План нации -100 конкретных шагов» [4].

Тема диссертационного исследования является актуальной с точки зрения практической значимости формирования методики государственного аудита эффективности достижения целей и реализации бюджетных программ и подпрограмм, расходования бюджетных средств при переходе национальной системы учета на международные стандарты финансовой отчетности для государственного (общественного) сектора.

Степень научной разработанности проблемы. Среди зарубежных авторов, посвятивших свои труды проблемам развития системы учета в общественном секторе экономики в рамках внедрения МСФООС и европейских стандартов для государственного сектора: Юрий Бионди, Абдул Хан, Андреас Бергманн, Каролин Аггестам Понтоппидан, Рикардо Муссари, Пауль Шутклиффе, Исабель Бруска, Лассе Олави Оласвирта, Александр

Макаронидис, Давид Хеалд, Джонан Кристианс, Ян Роммел, Алан Бартон, Патрисия Евераерт и другие.

Теоретико-методологические развития бухгалтерского учета в государственном секторе нашли отражение в работах авторов стран СНГ: Балдиной С.В., Белова А.Н., Воробьевой Л. П., Колесниковой С.И., Масловой Т.С., Токарева И.Н., Харьковова В.П. и других.

Детально раскрываются методологические и методические вопросы государственного аудита в работах авторов стран СНГ: Агапцова С.А., Белолипецкого В.Г., Бережной Е.Н., Бурцева В.В., Данилевского Ю.А., Овсянникова Л.Н., Ефимова Н.П., Зуева И.А., Кондаурова Н.Е., Мешалкиной Р.Е., Рябухина С.Н., Саунина А.Н., Сергеева Л.И., Соменкова А.Д., Степашина С.В., Шохина С.О. и других.

Среди казахстанских авторов и ученых стран СНГ проблемам развития бухгалтерского учета посвящены труды: Радостовца В.К., Тайгашиновой К.Т., Ержанова М.С., Миржакыповой С.Т., Баймухановой С.Б., Тулешовой Г.К., Алиева М.К., Джаншанло Р.Е., Сейдахметовой Ф.С., Исраилова М.И., Султановой Б.Б., и др.

Среди казахстанских авторов проблемам развития аудита посвящены труды: Дюсембаева К.Ш., Ержанова М.С., Сейткасымова Т.С., Сейткасымова А.Т., Егембердиевой С.К., Ержановой А. М., и других.

Следует отметить, что многие проблемы совершенствования учета и контроля в государственном секторе, учета формирования и использования бюджетных средств с представлением полной информации в финансовой отчетности государственных учреждений в условиях внедрения метода начисления остаются практически неисследованными. Это имеет особое значение в связи с необходимостью создания концепции методологической базы учета с учетом применения метода начисления при учете всех объектов учета, включая процессов формирования доходов и представления полного комплекта финансовой отчетности в бюджетной сфере.

Анализ опыта практического ведения бухгалтерского учета и аудита в государственном секторе и изучение нормативно-правовой базы наглядно представляет, что действующая система бухгалтерского учета и аудита в государственном секторе не отвечает всем актуальным требованиям подготовки и представления полезной, содержащей в необходимом объеме информации в отчетности государственного сектора.

Отсутствие разработанных в полной мере методологических положений по признанию всех подлежащих представлению в финансовой отчетности объектов учета государственного сектора: активов, обязательств, доходов и расходов, а также тот факт, что методологические положения не являются в достаточной степени исследованными, позволяющими учитывать специфику ведения бухгалтерского учета всех объектов учета государственного сектора, определяют актуальность исследования. И таким образом данная проблема выступает на первый план как актуальная, требующая дальнейшего совершенствования.

Изучение практической части эволюции от становления и развития системы государственного аудита в Республике Казахстан представила возможность определить необходимость совершенствования и дополнения существующих методик и разработки новых направлений аудита с учетом особенностей бюджетного процесса в целях обеспечения применения их в полной мере в процессе осуществления государственного аудита.

С учетом опыта международной практики и анализа казахстанской практики аудита следует отметить актуальность разработки новых направлений совершенствования методологических и методических аспектов аудита формирования и использования бюджетных средств как на уровне администраторов бюджетных программ, так и на уровне учреждений.

Необходимость изучения актуальных вопросов по теоретическим и методологическим основам государственного аудита в условиях становления и развития новых принципов бюджетирования, потребность в новых подходах на практике и отсутствие общей применимой методологии с учетом научного обоснования, ряд принципиальных проблем, методы проверки также определили выбор темы диссертации, ее целей и задач.

Целью диссертационной работы является разработка и научное обоснование основных положений концептуальной модели теоретических, методологических, методических и практических аспектов развития и совершенствования системы бухгалтерского учета и аудита в государственных учреждениях Республики Казахстан в процессе внедрения метода начисления.

Задачами диссертационной работы являются:

- анализ и систематизация отечественной практики реформирования системы учета в бюджетной сфере в результате перехода от кассового метода к методу начисления в соответствии с МСФООС;

- систематизация и обобщение теоретических, методологических и методических аспектов формирования новой системы государственного учета в Республике Казахстан;

- критический анализ процессов конвергенции МСФООС с МСФО на примере развития теоретических и методологических основ казахстанской учетной системы;

- разработка концептуальной модели по учету и признанию ранее не признанных активов и обязательств, доходов и расходов для целей финансовой отчетности на примере концессионных активов и обязательств, пенсионных обязательств, оценочных и гарантийных обязательств в Республике Казахстан, и формирования полного баланса государственных активов и обязательств;

- разработка рекомендаций по совершенствованию методологических и методических аспектов системы государственного аудита.

Объектом исследования является исторически сложившаяся и развивающаяся система бухгалтерского учета и государственного аудита в государственном секторе Республики Казахстан в условиях реализации

концепции новой бюджетной политики и внедрения принципов бюджетирования, ориентированного на результат.

Предметом исследования являются теоретические, методологические и практические аспекты реформирования системы бухгалтерского учета и государственного аудита в государственном секторе в Республике Казахстан в условиях внедрения принципов новой бюджетной политики и бюджетирования, ориентированного на результат, и внедрения метода начисления.

Теоретической основой работы являются научные исследования отечественных и зарубежных ученых в области организации бухгалтерского и государственного аудита в государственном секторе при переходе в соответствии с МСФООС и стандартов высших органов финансового контроля на метод начисления.

Методологическую основу исследования составляют концептуальные основы и основополагающие принципы, стандарты финансовой отчетности государственного сектора, международные стандарты высших органов финансового контроля, нормативно-правовая база в области бухгалтерского учета, бюджетной отчетности, и составления финансовой отчетности субъектов общественного сектора Республики Казахстан.

Рабочая гипотеза исследования основывается на том, что в условиях совершенствования управления государственными финансами для целей оценки эффективности использования бюджетных средств и анализа результативности деятельности субъектов государственного сектора необходима новая система государственного учета на методологической основе по методу начисления, что позволит совершенствовать систему учетно-информационного обеспечения процессов бюджетного планирования, становления и развития государственного аудита в условиях реформирования системы государственного управления.

Научная новизна заключается в разработке концепции совершенствования системы бухгалтерского учета в государственном секторе в Республике Казахстан, концептуальной модели признания ранее не признаваемых для целей финансовой отчетности активов, обязательств, доходов и расходов субъектов государственного сектора Республики Казахстан, формирования полного баланса государственных активов и государственных обязательств, формирования новой учетно-информационной базы для целей оценки эффективности и результативности деятельности субъектов государственного сектора в условиях реформирования системы государственного управления, разработке модели развития стратегического аудита.

Разработана концептуальная модель организации системы бухгалтерского учета и стратегического государственного аудита на рекомендованной методологической основе классификации объектов и идентификации субъектов финансовой отчетности по уровням государственного управления бюджетного процесса в Республике Казахстан.

Результаты исследования:

- проведены анализ и систематизация казахстанской практики реформирования системы учета в бюджетной сфере в результате перехода с кассового учета на учет по методу начисления согласно МСФООС;
- сформулированы выводы и рекомендации по результатам анализа теоретических, методологических и методических аспектов формирования новой системы государственного учета в Республике Казахстан;
- проведен критический анализ процессов конвергенции МСФООС с МСФО на примере развития теоретических и методологических основ казахстанской учетной системы;
- сформулированы выводы и рекомендации по направлениям развития системы бухгалтерского учета в государственном секторе;
- разработана концептуальная модель признания ранее не признаваемых для целей финансовой отчетности активов, обязательств, доходов и расходов субъектов государственного сектора Республики Казахстан и формированию баланса государственных активов и обязательств;
- разработаны рекомендации по совершенствованию методологических и методических аспектов системы государственного аудита, рекомендации по становлению и развитию системы стратегического аудита.

Теоретической и практической значимостью исследования являются разработка:

- концептуальной модели организации системы бухгалтерского учета и государственного аудита на методологической основе по рекомендованной классификации объектов учета;
- разработке рекомендаций по совершенствованию методологических положений концептуальной модели организации системы бухгалтерского учета, государственного контроля и аудита, соответствующей условиям становления новой системы государственного управления в государственном секторе Республики Казахстан в процессе перехода на метод начисления.

Представленные методологические основы новой системы государственного учета, системы государственного стратегического аудита определяют практическую значимость диссертационного исследования.

Аргументирована необходимость внедрения новых методологических положений по организации системы бухгалтерского учета и бюджетирования, подготовки отчетности государства о финансовом положении, подготовки учетно-аналитической информации для оценки результатов эффективности и результативности использования государственных активов, методик аудиторских процедур, выступающих в качестве обязательного составляющего оценки эффективности инвестиций в государственный сектор экономики.

Практическая значимость диссертации определена тем, что результаты и выводы, сделанные в диссертации, могут использоваться в процессе совершенствования методологических, методических и практических аспектов новой системы государственного учета и учитываться в процессе

дополнений и разработки новых правил ведения бухгалтерского учета и методике государственного аудита, нормативных актов в области государственного учета и аудита в общественном секторе экономики.

Основные положения, результаты и выводы исследования могут быть использованы при формировании базовых концепций совершенствования и дальнейшего улучшения системы государственного учета и отчетности, аудита и государственного финансового контроля.

Практическая значимость результатов исследования направлена на:

- совершенствование учетно-информационного обеспечения механизмов бюджетного планирования и государственного управления, внедрение результат-ориентированного бюджетирования, развитие методологии оценки эффективности и результативности;

- разработку и совершенствование нормативно-правовых документов по ведению бухгалтерского учета и аудита государственного сектора по результатам исследования тенденций к тесной конвергенции МСФООС для субъектов государственного сектора с правилами и принципами бухгалтерского учета в частном секторе (МСФО);

- формирование полного баланса государственных активов и обязательств, признание ранее не признанных для целей финансовой отчетности (на примере финансовых инвестиций, инвестиций в субъекты квазигосударственного сектора, пенсионных обязательств, гарантийных и оценочных обязательств, финансовых обязательств, концессионных активов и обязательств).

По результатам анализа актуальных проблем развития методологических и методических вопросов ведения бухгалтерского учета в общественном секторе Республики Казахстан в процессе коренного реформирования были выделены и систематизированы основные направления, требующие дальнейшего совершенствования.

Предложения сконцентрированы на совершенствовании информационной базы контрольных процессов, полной оценки финансово-хозяйственной деятельности субъектов бюджетной сферы, результатов деятельности, результатов использования бюджета.

Разработанные рекомендации методологического характера могут быть использованы уполномоченными органами государственного управления в качестве концептуальных моделей развития систем бухгалтерского учета и государственного аудита в процессе перехода на метод начисления и внедрения системы результат-ориентированного бюджетирования.

Научные положения, выносимые на защиту:

- концептуальная модель организации системы бухгалтерского учета и государственного аудита на методологической основе по рекомендованной классификации объектов учета и идентификации субъектов финансовой отчетности по уровням государственного управления бюджетного процесса в Республике Казахстан;

- концептуальная модель совершенствования методологических и методических положений по организации бухгалтерского учета в общественном секторе в условиях перехода по метод начисления и внедрения системы бюджетирования, ориентированного на результат;

- концептуальные и методологические положения по формированию полного баланса государственных активов и обязательств, концептуальной модели по учету и признанию ранее не признаваемых для целей финансовой отчетности активов и обязательств, доходов и расходов (на примере концессионных активов и обязательств, пенсионных обязательств, оценочных и гарантийных обязательств, финансовых обязательств);

- теоретические и методологические положения по совершенствованию учетно-информационного обеспечения процессов бюджетного планирования и бюджетирования по методу начисления, государственного аудита;

- результаты анализа тенденций к тесной конвергенции МСФООС для субъектов государственного сектора с правилами и принципами бухгалтерского учета для частного сектора (МСФО);

- теоретические и методологические положения по гармонизации положений по формированию финансовой отчетности и макроэкономических показателей для целей статистики государственных финансов;

- методологические и методические положения по организации и проведению стратегического государственного аудита и аудита эффективности.

Апробация и внедрение результатов исследования. Результаты диссертационного исследования нашли отражение в научных исследованиях при разработке теоретических и методологических вопросов бухгалтерского учета в государственном секторе, по совершенствованию учетно-информационного обеспечения процессов управления государственными финансами и оценки эффективности использования бюджетных средств, внедрении систем бюджетирования по методу начисления, внедрения систем бюджетирования, ориентированного на результат, совершенствования систем финансового контроля и государственного аудита, включая методологические, методические и практические аспекты аудита соответствия, аудита эффективности и финансового аудита.

Структура работы. Диссертация содержит введение, три раздела, заключение, а также список использованных источников.

Первый раздел содержит результаты исследования и систематизации основных направлений развития теоретических и методологических аспектов перехода к методу начисления и анализ международных тенденций учета в государственном секторе в части конвергенции МСФООС и МСФО.

Второй раздел содержит результаты исследования по методологическим и теоретическим основам организации учета в государственном секторе Республики Казахстан, концептуальные и методологические положения по формированию полного баланса государственных активов и обязательств, концептуальной модели по учету и признанию ранее не признаваемых для

целей финансовой отчетности активов и обязательств, доходов и расходов (на примере концессионных активов и обязательств, пенсионных обязательств, оценочных и гарантийных обязательств, финансовых обязательств).

В третьем разделе представлена концептуальные и методологические положения по организации и совершенствованию государственного аудита, становлению и развитию стратегического аудита.

В заключении представлены основные положения диссертационного исследования, систематизированы выводы и рекомендации по основным направления развития и совершенствования системы бухгалтерского учета и аудита в государственном секторе в условиях совершенствования управления государственными финансами и внедрения систем бюджетирования, ориентированного на результат, перехода бухгалтерского учета и бюджетирования на метод начисления.

Результаты диссертационного исследования освещались на международных конференциях, в том числе: The 32nd IBIMA conference: 15-16 November 2018, Seville, Spain.

Кроме того, результаты исследования докладывались на форумах, международных конференциях и семинарах, в частности: научная конференция под эгидой X Астанинского экономического форума, V международные Фарабиевские чтения, МНПК «Современное состояние и перспективные направления экономических исследований в Казахстане через призму развития мировой экономической науки», МНПК «Экономическая мысль Казахстана: поиски и решения».

Публикации. За период исследования опубликовано 12 научных работ, включающих: 2 публикации в Scopus, 3 в журналах, рекомендованных ККСОН, 6 статей в международных конференциях, 2 статьи в Казахстанских журналах.

1 РЕФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ, МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ

1.1 Формирование основных положений в процессе реформирования системы бухгалтерского учета в государственных учреждениях Республики Казахстан в условиях перехода на метод начисления в соответствии с МСФООС

Качественное финансовое планирование и формирование новой информационной базы для соотнесения достигнутых результатов с бюджетными ресурсами является показателем достижения целей и задач гражданского бюджета, поставленных в концепции новой бюджетной политики, учитывая возрастающую потребность в реализации принципов ответственности и подотчетности [1 - 7].

Формирование доходной и расходной частей бюджета, расчет дефицита бюджета во многом определяется методом составления бюджетной отчетности [8]. Возможно применение одного из следующих двух методов признания и учета доходов и расходов: кассового метода и метода начислений.

По кассовому методу доходы по бюджету признаются при фактическом поступлении денег в бюджет, при зачислении на казначейские счета.

В случае использования кассового метода расходами бюджета являются все платежи, то есть выплачиваемые денежные средства.

По результатам анализа нормативно-правовой базы ведения бухгалтерского учета определено, что система учета в государственном секторе в Республике Казахстан до 2013 года базировалась на методологической основе по кассовому методу [9].

Организация бухгалтерского учета по кассовому методу, прежде всего, ориентирована на подготовку бухгалтерской и бюджетной отчетности об исполнении планов финансирования, реализации функций государственного контроля. Основными формами бюджетной отчетности являются отчеты об исполнении планов финансирования, составляемые на кассовой основе.

В качестве методологической основы по кассовому методу были приняты положения, согласно которым все выплаты денежных средств (расходование бюджетных ресурсов) трактовалось как расходы бюджета для целей отчета об исполнении планов финансирования, с признанием в составе текущих операционных расходов, включая и приобретение основных средств и других долгосрочных активов.

По кассовому методу денежные расходы включают: платежи по экономическим сделкам (приобретение товаров и оплата услуг, приобретение основных средств и расходы по их монтажу, инвестиционная деятельность (кредиты, капитальные вложения); платежи по внеэкономическим сделкам (перечисление денежных средств органам государственной власти,

пожертвования, гранты); финансовые вложения (выплата основного долга по финансовым обязательствам, вознаграждение по кредитам); другие платежи.

В отчетности кассовый метод не позволяет учитывать хозяйственные сделки, не связанные с непосредственным перечислением денежных средств (таблица 1).

В частности, к операциям, которые должны быть признаны в соответствующих периодах по методу начисления, относят: изменение стоимости обязательств по внешним займам вследствие колебания курса валют; поступление товаров/услуг и долгосрочных активов путем обмена; приобретение товаров/услуг, если платеж по ним был осуществлен в предыдущие периоды; признание пенсионных и гарантийных обязательств, обязательств по займам, по договорам концессии и других форм государственно-частного партнерства по отчетным периодам.

Потоки денежных средств в отчетном периоде точно отражены при использовании кассового метода, но не позволяет раскрыть их влияние после данного отчетного периода, как следствие нет возможности определить эффективность проекта в долгосрочной перспективе, по причине отсутствия признания всей суммы обязательств и ожидаемых будущих поступлений от долгосрочных активов. Согласно кассовому методу, отчеты составляются без возможности дополнительной интерпретации, и не соответствуют текущей потребности при анализе в условиях совершенствования учета. Информацию о финансовом положении организации на дату финансовой отчетности из бюджетного отчета подготовить достаточно сложно.

При достаточной простоте, в кассовом методе имеются определенные недостатки и ограничения:

- отсутствие возможности правильного признания операций, которые имеют место в текущем отчетном периоде, независимо от потока денежных средств;
- отсутствие возможности признания всех активов и обязательств для целей финансовой отчетности;
- отсутствие возможности оценки эффективности достижения целей и оценки результативности реализации бюджетных программ.

При применении новой методологической основы при внедрении метода начисления операции признаются в момент их совершения, вне зависимости от момента перечисления денег. Использование такого метода позволяет достоверно определять величину активов (имущества) и обязательств государства, доходов и понесенных расходов.

Применение метода начисления при составлении финансовой отчетности, позволяет оценить деятельность субъектов государственного сектора, понять финансовое состояние и определить изменения в составе активов и обязательств. Подготовленная по методу начисления отчетность предоставляет возможность оценить, как в целом в государственном секторе будут погашаться текущие и долгосрочные обязательства. Вместе с тем, она предоставляет возможность оценивать финансовое положение на

соответствующих уровнях бюджета, уровне государства в текущий момент и в долгосрочной перспективе. Указанное выше также обеспечивает возможность для государственных органов оценивать результаты управления активами, бюджетными ресурсами. Кроме того, такая отчетность применима для оценки деятельности, расчета стоимости услуг, оказываемых государственными органами, эффективности общественных финансов и полученных результатов в процессе их управления.

Внедрение принципов учета на методологической основе по методу начисления предполагает признание государственными учреждениями для целей финансовой отчетности всех объектов учета. Это позволит обеспечить полной и полезной информацией в процессе управления активами, для оценки их состояния, необходимости проведения технического обслуживания, замены, определение активов, которые являются избыточными, а также возможности утраты активов. Внедрение метода начисления предоставляет возможность оценки эффекта решений при разработке бюджетных программ на результат в виде стоимости активов и позволяет осуществлять планирование бюджета на среднесрочном и долгосрочном горизонте. В результате повышается ответственность как администраторов бюджетных программ, так и государственных учреждений.

Реформа принципов бухгалтерского учета позволит представлять более прозрачную информацию о финансовом положении субъектов государственного сектора экономики, активах и обязательствах государства, усилить контроль над исполнением бюджета и государственной собственностью в целом, в большей степени упорядочить финансовые отношения между бюджетами различных уровней, определять затраты на общественно-значимые услуги. Согласно концептуальным основам формирования финансовой отчетности по методу начисления события и операции признаются по факту их возникновения, вне зависимости от движения денежных средств [10 - 11].

Задачей совершенствования информационного обеспечения государственного управления является формирование новой системы учета и отчетности по методу начисления в условиях перехода от кассового метода к методу начисления как методологической основы бухгалтерского учета.

С 2013 года во всех государственных учреждениях Республики Казахстан были введены новые правила организации учета и отчетности [8].

Субъекты государственного сектора экономики перешли на новую методологию организации бухгалтерского учета по методу начисления. Были разработаны и утверждены следующие нормативно-правовые акты:

- приказ Министра финансов Республики Казахстан от 15 июня 2010 года № 281 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета государственных учреждений» [12];

- приказ Министра финансов Республики Казахстан от 03 августа 2010 г. № 393 «Об утверждении Правил ведения бухгалтерского учета в государственных учреждениях» [13];

- приказ Министра финансов Республики Казахстан от 07 сентября 2010 года № 444 «Об утверждении учетной политики» [14];

- приказ Министра финансов Республики Казахстан от 08 июля 2010 г. № 325 «Об утверждении форм и правил составления и представления финансовой отчетности» [15];

- приказ Министра финансов Республики Казахстан от 25 июня 2010 года № 303 «Об утверждении Правил составления консолидированной финансовой отчетности администраторами бюджетных программ и местными исполнительными органами по исполнению бюджета» [16].

В условиях перехода к новой методологической основе учета с применением метода начисления в целях совершенствования информационного обеспечения государственного управления была поставлена задача формирования новой системы государственного учета и отчетности. По результатам анализа нормативно-правовой базы по организации учета и формирования отчетности в государственном секторе были исследованы основные теоретические и методологические аспекты сложившейся системы бухгалтерского учета и подготовки бюджетной отчетности, в соответствии с которыми система бухгалтерского учета до 2013 года базировалась на методологической основе по кассовому методу [9].

Организация бухгалтерского учета по кассовому методу была ориентирована на подготовку бухгалтерской и бюджетной отчетности об исполнении планов финансирования, реализации функций государственного контроля. Основными формами бюджетной отчетности являлись отчеты об исполнении планов финансирования, составляемые на кассовой основе.

В качестве методологической основы по кассовому методу были приняты положения, согласно которым все выплаты денежных средств (расходование бюджетных ресурсов) трактовалось как расходы бюджета для целей отчета об исполнении планов финансирования, с признанием в составе текущих операционных расходов, включая и приобретение основных средств и других долгосрочных активов (таблицы 1 - 2).

Таблица 1 – Организация бухгалтерского учета долгосрочных активов (основных средств)

Кассовый метод	Метод начисления
При поступлении основных средств одновременно с увеличением активов стоимость фактически понесенных затрат признавалась по моменту движения денежных средств в составе расходов бюджета	При поступлении основных средств на стоимость фактически понесенных затрат признается увеличение активов
Начисление амортизации не признавалось в составе расходов	Первоначальная стоимость постепенно признается в составе расходов путем амортизации долгосрочных активов

пропорционально периодам использования активов	
Поскольку в соответствии с кассовым методом расходы признаются по моменту оттока денежных средств (оплаты)	Затраты на приобретение активов признаются не по оплате денежных средств, а с применением принципов правильного соотношения доходов и расходов по отчетным периодам
В целях правильного соотношения доходов и расходов по периодам для оценки эффективности использования ресурсов	
Примечание: Составлено автором	

Разработанные правила учета в ГУ включают все методы учета и оценки для каждого вида объектов учета. Учетной политикой предусмотрены выбранные и закреплённые методы организации учета и оценки, применимые во всех учреждениях [13 - 14] (таблицы 3 - 6). На примере объектов долгосрочных активов в Учетной политике определена модель оценки по первоначальной стоимости (себестоимости).

Таблица 2 – Организация бухгалтерского учета долгосрочных активов (нематериальных активов)

Кассовый метод	Метод начисления
При поступлении нематериальных активов одновременно с увеличением активов затраты по первоначальной стоимости приобретенных активов признавались в составе расходов бюджета	При поступлении нематериальных активов на стоимость фактически понесенных затрат признается увеличение активов
Начисление амортизации не признавалось в составе расходов пропорционально периодам использования активов	Первоначальная стоимость постепенно признается в составе расходов путем амортизации долгосрочных активов
Поскольку в соответствии с кассовым методом расходы признаются по моменту оттока денежных средств (оплаты)	Затраты на приобретение активов признаются не по оплате денежных средств, а с применением принципов правильного соотношения доходов и расходов по отчетным периодам для достоверной оценки финансовых результатов
В целях правильного соотношения доходов и расходов по периодам для оценки эффективности использования ресурсов	
Примечание: Составлено автором	

Таблица 3 - Правила учета основных средств

Положения Учетной политики ГУ РК

по признанию, первоначальной и последующей оценке ОС
Первоначальное признание и оценка по стоимости понесенных затрат (себестоимости)
Для целей представления в финансовой отчетности и оценки основных средств на каждую последующую отчетную дату выбрана модель оценки по себестоимости, согласно которой в бухгалтерском балансе (отчете о финансовом положении) основные средства отражаются по балансовой стоимости (накопленная амортизация вычитается пропорционально истекшим отчетным периодам, и начисленная амортизация за отчетный период признается в составе расходов)
Первоначальная стоимость понесенных затрат постепенно признается в составе расходов путем начисления амортизации пропорционально отчетным периодам. В Учетной политике для признания расходов по амортизации выбран метод равномерного прямолинейного начисления. Годовые нормы амортизации утверждены и являются обязательными для всех учреждений.
Примечание: Составлено автором на основании источника [13 - 14].

Таблица 4 - Правила учета нематериальных активов

Положения Учетной политики ГУ РК по признанию, первоначальной и последующей оценке НМА
Первоначальное признание и оценка по стоимости понесенных затрат (себестоимости)
Для целей представления в финансовой отчетности и оценки нематериальных активов на каждую последующую отчетную дату выбрана модель оценки по себестоимости, согласно которой в бухгалтерском балансе (отчете о финансовом положении) нематериальные активы будут представлены по балансовой стоимости (накопленная амортизация вычитается пропорционально истекшим отчетным периодам, и начисленная амортизация за отчетный период признается в составе расходов)
Первоначальная стоимость понесенных затрат постепенно признается в составе расходов путем начисления амортизации пропорционально отчетным периодам. В Учетной политике для признания расходов по амортизации выбран метод равномерного прямолинейного начисления. Годовые нормы амортизации утверждены и являются обязательными для всех учреждений.
Примечание: Составлено автором на основании источника [13 - 14].

Таблица 5 - Правила учета биологических активов

Методологические аспекты	Альтернативные варианты по учету и оценке биологических активов	Согласно Учетной политике
Правила первоначального признания	По справедливой стоимости (минус затраты, связанные с реализацией)	По справедливой стоимости (минус затраты, связанные с реализацией)

Существующие альтернативные варианты последующей оценки и представления в финансовой отчетности	С применением модели оценки по справедливой стоимости	По справедливой стоимости (минус затраты, связанные с реализацией)
	Модель оценки по фактической себестоимости (при условии невозможности оценить рыночную стоимость)	В случае невозможности оценки по рыночным ценам выбирается модель оценки по фактической себестоимости
Согласно выбранной модели по фактической себестоимости	Признание расходов по амортизации с применением метода равномерного прямолинейного начисления	Признание расходов по амортизации с применением метода равномерного прямолинейного начисления согласно утвержденным годовым нормам амортизации
Примечание: Составлено автором на основании источника [13 - 14].		

Таблица 6 - Правила учета запасов

Методологические аспекты	Альтернативные варианты по учету и оценке запасов	В соответствии с положениями, выбранными в УП
Правила последующей оценки запасов, предназначенных для распределения бесплатно или по стоимости номинала	Оценка и представление в финансовой отчетности на каждую отчетную дату по стоимости, являющейся минимальной между текущей восстановительной стоимостью и себестоимостью	Оценка и представление в финансовой отчетности на каждую отчетную дату по стоимости, являющейся минимальной между текущей восстановительной стоимостью и себестоимостью
Правила последующей оценки остальных запасов	Оценка и представление в финансовой отчетности на каждую отчетную дату по стоимости, являющейся минимальной между нетто стоимостью реализации и себестоимостью	Оценка и представление в финансовой отчетности на каждую отчетную дату по стоимости, являющейся минимальной между нетто стоимостью реализации и себестоимостью **
*Текущая восстановительная стоимость – стоимость, предполагающая сумму возникших затрат от приобретения актива на отчетную дату **Нетто стоимость реализации – стоимость, по которой возможна реализация в ходе обычной деятельности за вычетом ожидаемых затрат, при реализации или обмене		
Примечание: Составлено автором [13 - 14].		

На первоначальном этапе применения метода начисления в государственных учреждениях возникает проблема признания ранее не

признаваемых для целей финансовой отчетности при кассовом методе объектов учета (отдельных видов активов и обязательств).

Более того, в процессе перехода на новую методологическую основу по методу начисления возникают учетные проблемы по формированию полного баланса государственных активов и обязательств, связанные с отсутствием разработанных методологических и методических положений по признанию и оценке ранее не признанных активов и обязательств, представляющих собой неконтролируемые со стороны отдельных государственных субъектов объекты учета.

Следует обратить внимание, что одним из важнейших этапов процесса реформирования системы учета является формирование необходимой информации по отдельным видам активов и обязательств, в том числе по финансовым активам, финансовым инвестициям.

Но по мнению большинства экспертов более сложной задачей является формирование необходимой и в полном объеме информации о нефинансовых активах, которые ранее не были признаны для целей финансовой отчетности, а также обеспечение достоверной оценки по справедливой стоимости.

В результате реформы ожидается введение в учетную практику полностью разработанной системы учета и отчетности по методу начисления. [17].

При реализации задачи по подготовке баланса государственных активов и обязательств в процессе внедрения метода начисления требуется решение актуальной проблемы по разработке методологической основы признания и отражения ранее не учтенных активов и обязательств.

По-нашему мнению, принятая за методологическую основу концептуальная база МСФООС, разработанная по аналогии с МСФО для частного сектора, не позволяет решить теоретические и методологические вопросы признания отдельных видов объектов учета, представляющих собой не контролируемые, а лишь администрируемые со стороны субъектов государственного сектора объекты учета, и прежде всего доходы от поступления налогов и других источников. В сложившихся условиях требуется разработка концептуальных положений по признанию и представлению объектов учета в государственном секторе экономики с применением новой классификационной основы, позволяющей разграничить и представить объекты учета по отдельным субъектам финансовой отчетности по соответствующим уровням государственного управления [18].

Концептуальные основы МСФООС и отдельные стандарты МСФООС, разработанные путем конвергенции с МСФО для частного сектора, имеют существенные различия в части определения и оценки объектов учета, признаваемых в качестве отдельных элементов финансовой отчетности.

Разработанные правила бухгалтерского учета и представления финансовой отчетности в общественном секторе экономики на основе стандартов МСФО для частного сектора без учета особенностей нормативно-правовой основы деятельности государственных учреждений, без учета

системы формирования доходной части бюджета, распределения бюджетных ресурсов и финансирования государственных учреждений, не позволяют полно и достоверно формировать финансовую отчетность по государственному сектору в целом [18 - 23]. Часто в странах, внедряющих метод начисления, сталкиваются с методологической несовместимостью со стандартами МСФО либо отсутствием отдельных конкретных положений по признанию и оценке элементов финансовой отчетности в государственном секторе, принимая во внимание что новые элементы финансовой отчетности государственного сектора не идентичны активам, обязательствам, доходам и расходам отдельных субъектов коммерческой деятельности [24 - 28].

Поэтому в условиях отсутствия полных правил подготовки финансовой отчетности с учетом особенностей государственного сектора требуется большая методологическая работа в процессе перехода на метод начисления.

Прежде всего необходимо проведение исследований по сравнению методологических основ подготовки финансовой отчетности, анализа концептуальных основ по определению и оценке элементов финансовой отчетности по МСФООС и МСФО, по разработке методологических основ и практических правил по каждому объекту учета, принимая во внимание особенности государственного сектора. Так, например, в государственном секторе большая часть объектов бухгалтерского учета не является, с точки зрения концептуальных основ МСФО для частного сектора, активами или обязательствами отдельных организаций, поскольку не контролируются ими.

До 2013 года государственные учреждения Республики Казахстан составляли отчетность на кассовой основе, включающую отдельные элементы метода начисления, которая состояла только из баланса и бюджетной отчетности, представляющую информацию на кассовой основе об исполнении планов финансирования. Бюджетная отчетность составлялась согласно требованиям Правил № 89 от 27.02.2009 [29].

Указанная отчетность не предусматривала представление такой формы отчетности как отчет о финансовых результатах деятельности субъектов государственного сектора, поскольку бухгалтерский баланс до завершения финансового года включал в себя статьи доходов и расходов как элементы бухгалтерского баланса, что противоречит экономическому содержанию данных статей отчетности.

Но принимая во внимание методологическую основу организации бюджетного учета на кассовой основе с элементами метода начисления (по так называемой модели модифицированного кассового метода), следует отметить, что форма бухгалтерского баланса была предназначена для отражения сальдо по направлениям использования финансирования, не закрытых по причинам различия во времени признания и возникновения расчетных отношений в процессе поставки товаров, выполнения работ и услуг.

В процессе реформирования системы бухгалтерского учета в государственном секторе был разработан и утвержден новый формат отчетности, который начиная с 2013 года включает полный комплект

отчетности, предполагающий подготовку не только баланса, но и отчет о движении денежных средств, о результатах, об изменениях в чистых активах/капитале, и пояснительной записки [15].

Баланс содержит информацию по активам и обязательствам в соответствии с положениями Учетной политики государственных учреждений Республики Казахстан.

Принимая во внимание, что в бухгалтерском балансе до 2013 года долгосрочные активы отражались по первоначальной стоимости, для целей подготовки вступительного баланса в процессе внедрения метода начисления, была проведена работа по определению балансовой стоимости долгосрочных активов, в том числе: основных средств, нематериальных активов и инвестиционной недвижимости с учетом накопленной амортизации [12 - 15].

В процессе внедрения метода начисления, на начальном этапе реформы, существовала учетная задача, которая заключалась в том, чтобы долгосрочные активы были оценены по балансовой стоимости в отличие от первоначальной стоимости, по которой в рамках применения кассового метода отражались долгосрочные активы в балансе.

С учетом положений, по достоверной оценке, и представлению активов в балансе, балансовая стоимость дебиторской задолженности покупателей и заказчиков должна была быть определена с учетом начисления резерва по сомнительным долгам, а балансовая стоимость запасов должна была быть определена за минусом возможного обесценения.

В условиях перехода на новые правила требовались дополнительные раскрытия информации по статьям баланса, которые должны были быть представлены в пояснительной записке к финансовой отчетности, как это требовалось в соответствии с новыми правилами [14].

При подготовке начального баланса была проведена реклассификация активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные в соответствии с МСФООС 1 «Представление финансовой отчетности» [13 - 14, 30].

В процессе внедрения методологических основ метода начисления были подготовлены первоначальные балансы всех ГУ на 01.01.2013, которые содержали только те статьи активов и обязательств, которые ранее были учтены по старой системе кассового учета, с учетом корректировки оценки долгосрочных активов и проведенной классификации объектов учета на долгосрочные и краткосрочные в соответствии с положениями новых правил учета и отчетности [31 - 32].

Но следует отметить, что на данном этапе реформы только были обозначены задачи и направления дальнейшего развития по признанию и оценке ранее не признанных объектов учета.

По признанию и включению финансовых инвестиций в бухгалтерский баланс уполномоченных государственных органов были разработаны отдельные методологические положения с переносом срока реализации этих задач на один год. Также были определены задачи по признанию в бухгалтерском балансе уполномоченного органа обязательств по внешним и

внутренним займам и разработаны отдельные положения по бухгалтерскому учету обязательств по займам. Но следует отметить, что правила по признанию финансовых инвестиций и обязательств не были в полной мере основаны на разработанных методологических положениях, учитывающих экономическую сущность и характер данных видов активов и обязательств.

Работа по реализации важнейшей задачи по признанию финансовых инвестиций и обязательств была проведена на основе нормативно - правовых актов, определяющих перечень уполномоченных государственных органов. Порядок признания и бухгалтерского учета финансовых активов и обязательств был разработан без проведения системных исследований по разделению объектов учета на контролируемые со стороны государственных учреждений и только администрируемые ими.

Практически был выбран вариант по признанию на едином балансе государственного учреждения, определенного в качестве уполномоченного государственного органа, как контролируемых так администрируемых активов и обязательств, что является существенным отличием от правил бухгалтерского учета субъектов частного сектора в соответствии с МСФО.

Но такой практический подход был определен только в части отдельных конкретных финансовых инвестиций и финансовых обязательств, без разработки концептуальных положений и методологических основ, определяющих правила признания и оценки таких активов и обязательств на балансе отдельных уполномоченных субъектов государственного сектора.

И по нефинансовым активам и обязательствам также отсутствуют разработанные методологические и методические положения по признанию и оценке на балансе государственных активов и обязательств.

По-нашему мнению, следует отметить, что принципы и положения концептуальных основ и МСФООС не содержат полных исчерпывающих положений по признанию и учету разных по своей экономической сути и характеру объектов учета, что является особенностью государственного сектора.

Государственные учреждения в Республике Казахстан, как субъекты финансовой отчетности, также, как и во многих странах мира, не контролируют большую часть объектов учета, подлежащих признанию и оценке при подготовке баланса государственных активов и обязательств в условиях внедрения метода начисления.

С одной из актуальных проблем, связанных с необходимостью дальнейшего совершенствования методологических и теоретических положений бухгалтерского учета в государственном секторе, с которыми сталкиваются в процессе реформирования системы учета в процессе внедрения метода начисления, и которые требуют дальнейшего исследования, по-нашему мнению, это проблемы, что не все статьи отчета о финансовом положении могут быть отражены в разделе «Активы», и отвечают определению активов согласно концептуальной основе [32 - 34].

Поэтому в процессе развития Концептуальных основ МСФООС для признания в качестве прочих активов и прочих обязательств введены отдельные статьи, которые не были предусмотрены в правилах МСФО для частного сектора.

Согласно принципам и положениям концептуальной основы МСФООС в качестве элементов финансовой отчетности определены: активы, обязательства, доходы, расходы, распределение собственников, вклады собственников [10 - 11].

Как известно, теоретические и концептуальные положения признания объектов учета в составе активов основаны на следующем определении: активы — это ресурс, контролируемый субъектом в результате прошлых событий. Но следует обратить внимание, что если в МСФО для коммерческих субъектов такое определение категории контроля является уместным и полным, что позволяет без проблем при признании активов на балансе коммерческих субъектов, то для субъектов государственного сектора данное определение не является исчерпывающим, не в полной мере учитывающим особенности для учета и признания объектов учета на балансе государственного учреждения.

Также в определении активов в качестве элемента финансовой отчетности в МСФО и МСФООС содержится положение о том, что ресурсы, отвечающими критериям признания актива, содержат будущие экономические выгоды. Но учитывая особенности ресурсов, используемых в государственном секторе экономики, с точки зрения, что общественные ресурсы в целом не направлены на извлечение экономических выгод, в определение активов были добавлены критерии по содержанию сервисного потенциала или потенциала общественно значимых услуг.

Таким образом в концептуальных основах МСФООС были добавлены следующие условия по признанию активов, поясняющие, что сервисный потенциал или будущие экономические выгоды могут быть получены прямо от ресурсов и от права использования ресурсов.

Для отражения активов в финансовой отчетности субъектов учета ресурсы должны отвечать критериям признания, согласно которым субъекты государственного сектора должны иметь контроль над ресурсами.

Как известно, для признания активов необходимо выполнение одного из важнейших критериев – это контроль со стороны субъекта, формирующего финансовую отчетность, как обязательная характеристика активов. Для оценки наличия контроля в концептуальных основах со стороны субъекта определяют следующие индикаторы:

- юридическое право собственности;
- право доступа, и право ограничить доступ других сторон к ресурсам;
- способы обеспечить, что ресурсы будут использованы для достижения целей субъекта;
- существование прав на сервисный потенциал или экономические выгоды [10 - 11].

Учитывая особенности государственного сектора в концептуальных основах, отмечается, что юридическое право собственности на ресурсы, такие как недвижимость или оборудование, является как один из методов доступа к сервисному потенциалу или экономическим выгодам. Однако, права на сервисный потенциал или способность генерировать экономические выгоды может существовать без юридического права собственности на вышеупомянутые ресурсы. Например, права на сервисный потенциал или способность генерировать экономические выгоды путем владения и пользования арендованной недвижимостью является доступными без юридического права собственности [17].

Таким образом, юридическое право собственности на ресурсы не является существенной характеристикой актива в государственном секторе.

Тем не менее юридическое право собственности является индикатором контроля.

Совет по МСФООС также рассматривает подход экономической собственности как альтернативный подход к контролю [17].

Совет по МСФООС пришел к заключению, что подход экономической собственности является субъективным и трудным в применении.

Но следует отметить, что концептуальные основы и стандарты МСФООС не определяют в полной мере как должны быть признаны ресурсы, как контролируемые, так и только администрируемые со стороны отдельных субъектов финансовой отчетности.

По-нашему мнению, данный вопрос был предоставлен для решения с учетом особенностей нормативно-правового регулирования в каждой конкретной юрисдикции [31 - 34].

По-нашему мнению порядок представления активов на балансе конкретных субъектов финансовой отчетности государственного сектора может отличаться в разных странах, но методологические положения по признанию общественных ресурсов в целом должны оставаться едиными.

Вопрос на балансе каких отдельных субъектов финансовой отчетности подлежат отражению активы и конкретные правила признания и представления активов должны быть рассмотрены в рамках национальных правил подготовки финансовой отчетности, но при условии, что все активы, как контролируемые, так и администрируемые, должны быть признаны и отражены в финансовой отчетности государственного сектора в целом. По-нашему мнению, данный вопрос подлежит исследованию при разработке национальных правил по ведению бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности по государственному сектору [31 - 34].

Разработанные положения и выводы по результатам данного проведенного исследования могут быть рекомендованы в процессе работы по дальнейшему совершенствованию нормативно-правовой основы организации бухгалтерского учета в государственном секторе.

Согласно концептуальным основам МСФООС такой элемент финансовой отчетности, как обязательство определяется, как обязательство

организации, которое возникло в результате событий в прошлом, погашение которого повлечет в будущем отток ресурсов. Многие проблемы при переходе на МСФООС по методу начисления связаны с тем фактом, что правила МСФООС имеют единые методологические и теоретические основы бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности по МСФО, и по данным актуальным вопросам при переходе от кассового метода к методу начисления по особенностям государственного сектора не проводятся достаточных исследований.

Бухгалтерские процедуры по учету и признанию обязательств также являются центральным компонентом бюджетного контроля для субъектов государственного сектора, для анализа и оценки насколько бюджетные средства являются достаточными и доступными для правительства или других субъектов государственного сектора для погашения будущих возможных обязательств.

Также следует обратить внимание, что некоторые ресурсы и обязательства не отвечают определению как элементы финансовой отчетности, как это представлено в Концептуальных основах.

В этих случаях данные ресурсы и обязательства будут признаны, как другие ресурсы и другие обязательства, которые являются дополнительными статьями финансовой отчетности, но не относящимися к шести элементам, определенным в Концептуальной основе.

Также в концептуальных основах МСФООС были введены новые показатели финансовой отчетности в общественном (государственном) секторе экономики, так, например, чистая финансовая позиция.

Чистая финансовая позиция – это разница между активами и обязательствами после добавления других ресурсов и вычитания других обязательств, которая признается в отчете о финансовом положении.

Чистая финансовая позиция может быть положительной или отрицательной.

В процессе работы над международными стандартами финансовой отчетности и концептуальными основами МСФООС были разработаны и опубликованы проекты для широкого обсуждения и консультаций, в которых представлялись теоретические и методологические подходы к определению финансовых результатов. Были определены два подхода:

- подход измерения финансовых результатов как чистый результат всех изменений в ресурсах и обязательствах в течение периода. Это подход может быть описан как подход активов и обязательств;

- подход измерения финансовых результатов как результата притоков доходов и оттоков расходов более тесно ассоциируется с операциями (деятельностью) текущего периода. Это подход может быть описан, как подход доходов и расходов [17].

Так, два разных подхода могут быть приняты в качестве методологических основ при определении разных элементов форм отчетности, включая отчеты о результатах и о финансовом положении.

Подход с точки зрения доходов и расходов позволяет строго разделить финансовые результаты и чистые активы по отчетным периодам [17]. В качестве элементов финансовой отчетности в концептуальных основах МСФООС определены вклады собственников и распределение собственников.

Вклады собственников – это приток ресурсов в субъект, внесенные внутренними сторонами, которые обладают полномочиями собственников, которые вкладывают или увеличивают долю в чистой финансовой позиции субъекта.

Распределение собственников – это отток ресурсов из субъекта, распределяемые внутренним сторонам, обладающими полномочиями собственников, которые возвращают или уменьшают долю в чистой финансовой позиции субъекта [10 - 11].

Доход — это увеличение в чистой финансовой позиции субъекта, отличное от увеличения путем взносов собственников.

Расход – это уменьшение в чистой финансовой позиции субъекта, отличное от уменьшения от изъятия собственников (распределения) [10 - 11].

Следует отметить, что для государственного сектора важен такой показатель, как «Чистая финансовая позиция», а в реальном секторе этот показатель не определяется, поскольку балансирующим показателем является «Капитал», включая и накопленный финансовый результат.

Согласно Учетной политике (№444 от 07.09.2010), в процессе внедрения новых методологических положений по методу начисления ГУ должны были сформировать суммы входящих остатков активов и обязательств на 01.01.2013 в балансе, на основании критериев их признания [9,14].

Одна из учетных проблем заключалась в разной оценке балансовых статей по старой системе учета на кассовой основе и по новой системе по методу начисления. Так в рамках учетной системы на кассовой основе в качестве методологической основы по оценке активов в балансе был принят подход по исторической стоимости понесенных затрат, по себестоимости, включая и долгосрочные активы, которые ранее оценивались в балансе по первоначальной стоимости. (таблицы 7 - 8).

Таблица 7 –Первоначальная и последующая оценка основных средств

На методологической основе по кассовому методу	На методологической основе по методу начисления
Основные средства отражались по первоначальной стоимости	Основные средства представляются по балансовой стоимости*
Валюта баланса по данным активам определялась по первоначальной стоимости	Валюта баланса по данным активам определяется на основании первоначальной стоимости (накопленная амортизация вычитается пропорционально истекшим отчетным периодам, и

	начисленная амортизация за отчетный период признается в составе расходов)
	Информация об изменениях в структуре основных средств, сумм накопленной амортизации, и итоговых изменениях по балансовой стоимости содержится в Пояснительной записке
Примечание – составлено автором	

При переходе на новую методологическую основу следовало при переносе сальдо балансовых статей применить принципы оценки, предусмотренные новой Учетной политикой в соответствии с МСФООС.

Балансовая стоимость долгосрочных активов на дату перехода для целей вступительного баланса определена на основании первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизацией.

Таблица 8 - Первоначальная и последующая оценка нематериальных активов

На методологической основе по кассовому методу	На методологической основе по методу начисления
Нематериальные активы отражались по первоначальной стоимости	Нематериальные активы отражаются по балансовой стоимости*
Валюта баланса по данным активам определялась по первоначальной стоимости	Валюта баланса по данным активам определяется на основании первоначальной стоимости (накопленная амортизация вычитается пропорционально истекшим отчетным периодам, и начисленная амортизация за отчетный период признается в составе расходов)
	Информация об изменениях в структуре нематериальных активов, сумм накопленной амортизации, и итоговых изменениях по балансовой стоимости содержится в Пояснительной записке
Примечание – составлено автором	

В процессе коренной реформы в финансовой отчетности на 01.01.2014, должны были быть признаны отдельные виды активов и обязательств, которые ранее не признавались по кассовой основе учета, например, такие, как объекты инвестиционной недвижимости (таблица 9).

Следует отметить, что в МСФООС, разработанных на основе МСФО, содержится возможность принятия самостоятельных решений по вопросам касательно переоценки активов, признания обесценения, корректировки стоимости устаревших запасов, применения разных методов амортизации, оценки сроков полезной службы, что является правильным и практически

реализуемым на уровне субъектов частного сектора по контролируемым им активам.

Но в рамках организации бухгалтерского учета в государственном секторе Республики Казахстан существуют определенные положения по изменению стоимости активов, которые могут быть реализованы только отдельными решениями Правительства, с учетом приоритетности задач по реализации контрольных функций и обеспечения подотчетности субъектов государственного сектора.

Стандарты МСФООС содержат отдельные методологические аспекты по оценке активов и обязательств, которые находят применение в рамках разработанных Правил ведения бухгалтерского учета ГУ.

При реформировании системы бухгалтерского учета и разработки нормативно-правовых актов, других документов по каждому положению методологического характера необходимо было проведение исследований, связанных с особенностями институционального регулирования в государственных учреждениях организации учета и подготовки отчетности.

Таблица 9 – Признание и оценка инвестиционной недвижимости

На методологической основе по кассовому методу	На методологической основе по методу начисления
По методологической основе учета по кассовому методу инвестиционная недвижимость отсутствовала как отдельный класс активов	Инвестиционная недвижимость признается в составе долгосрочных активов с учетом характера и экономической сущности данных активов
Правила учета ранее не содержали положений по первоначальной и последующей оценке инвестиционной недвижимости	На отчетную дату инвестиционная недвижимость оценивается по балансовой стоимости
	Валюта баланса по данной статье активов, составленного по методу начисления, оценивается по балансовой стоимости согласно выбранной модели последующей оценки инвестиционной недвижимости
	В Пояснительной записке раскрывается по изменениям в составе инвестиционной недвижимости
Примечание – составлено автором	

В процессе внедрения методологических положений на основе применения метода начисления важнейшие по значимости и сложности задачи были связаны с тем, что в рамках применения кассового метода такие элементы финансовой отчетности, как финансовые обязательства по займам, инвестиции, пенсионные обязательства ранее в бухгалтерском балансе субъектов государственного сектора не признавались, поскольку по кассовому

методу данные инвестиции для целей отчета об исполнении планов финансирования признавались в составе расходов (таблицы 10-14).

Учет расчетов по займам полученным, финансовым инвестициям был организован в рамках аналитической информации соответствующими департаментами уполномоченных государственных органов.

Таблица 10 – Признание и оценка финансовых обязательств по займам

На методологической основе по кассовому методу	На методологической основе по методу начисления
По методологической основе учета по кассовому методу статья по обязательствам по займам полученным отсутствовала. Учет осуществлялся в рамках аналитической информации	По методологической основе учета по методу начисления финансовые обязательства по внутренним и внешним займам признаются в составе обязательств
Примечание – составлено автором	

В условиях внедрения метода начисления возникла необходимость в признании с включением в бухгалтерский баланс ранее не признанных обязательств по внешним займам.

АБП должны были признать начальное сальдо на 01.01.2013 по статьям, как краткосрочных, так и долгосрочных займов полученных, для представления в финансовой отчетности восстановленной суммы с момента ее образования.

Принимая во внимание сложность и трудоемкость процесса признания ранее не признанных финансовых обязательств в бухгалтерском балансе, финансовые обязательства по внутренним и внешним займам должны были быть признаны на 01.01.2014 с учетом восстановленного начального сальдо по статьям полученных краткосрочных и долгосрочных займов согласно утвержденным документам, регламентирующим порядок организации учета [12 - 14, 30].

Также по кассовой системе учета не признавались обязательства перед персоналом по неиспользованным отпускам, поскольку в основе кассового метода не содержится требование по правильному соотношению доходов и расходов по отчетным периодам в целях правильной оценки финансового результата.

Поэтому в процессе внедрения методологических положений по методу начисления при переходе на новые правила были сформированы резервы по обязательствам в сумме неиспользованных отпусков [12 - 14, 30].

Следует отметить, что признание активов и обязательств представляет собой сложный и длительный процесс, который будет охватывать не один отчетный период с поэтапной реализацией задач по подготовке полного и достоверного баланса с признанием государственных активов и обязательств.

По-нашему мнению, процесс подготовки полного баланса активов и обязательств по государственному сектору в Республике Казахстан будет охватывать длительный период и осуществляться постепенно путем поэтапного признания и оценке отдельных видов активов и обязательств [30 - 32].

Так на первом этапе реформирования были представлены ранее учтенные долгосрочные активы по первоначальной стоимости, стоимости понесенных затрат, за минусом накопленной амортизации. Для указанных активов были разработаны положения единой учетной политики, согласно которым был выбран в основном порядок последующей оценки долгосрочных активов по модели учета и оценки по первоначальной стоимости.

На втором этапе были поставлены задачи по учету ранее не учтенных активов и обязательств. Так, была поставлена задача по восстановлению учета финансовых инвестиций, инвестиций в субъекты квазигосударственного сектора, которые ранее не были учтены, поскольку в условиях применения кассового метода, государственные инвестиции признавались в составе расходов бюджета в том периоде, в котором были они осуществлены.

Таблица 11 – Признание и оценка пенсионных обязательств

На методологической основе по кассовому методу	На методологической основе по методу начисления
В бухгалтерском балансе, составленном по кассовой основе, отсутствуют пенсионные обязательства	В бухгалтерском балансе, составленном по методу начисления, пенсионные обязательства подлежат признанию в составе обязательств
Примечание – составлено автором	

В части оценки и признания всех обязательств, в том числе таких как пенсионные обязательства, обязательства по договорам концессии и другим договорам государственно-частного партнерства, данные задачи также подлежат реализации путем постепенного перехода в течение длительного периода в будущем.

Можно сформулировать выводы о практической осуществимости формирования информации о среднесрочной задолженности по пенсионным обязательствам на втором этапе реализации реформы системы бухгалтерского учета, поскольку в условиях перехода на среднесрочное планирование бюджета появляется необходимость и соответственно возможность включения и оценки пенсионных обязательств в среднесрочной перспективе.

По учету и оценке пенсионных обязательств следует отметить, что особенностью пенсионной системы в Республике Казахстан является, что с 1998 года в Республике Казахстан перешли от солидарной к накопительной пенсионной системе. Государство несет бремя пенсионных обязательств в части базовой пенсии по лицам, которые имели трудовой стаж до 1998 года и соответственно несет пенсионные обязательства по государственным

служащим. При планировании и составления прогнозной финансовой отчетности по методу начисления, т.е. в условиях внедрения системы бюджета, ориентированного на результат в Республике Казахстан, для оценки не только текущих, фактически выплачиваемых пенсионных выплат, необходимо перейти к оценке пенсионных обязательств в части долгосрочных перспектив для государственного бюджета.

В условиях среднесрочного планирования признание пенсионных обязательств подлежит в сумме, определенной как краткосрочные обязательства. В Едином накопительном пенсионном фонде существует система профессиональной актуарной оценки по пенсионным обязательствам всех граждан, являющимся вкладчиками пенсионного фонда.

Таблица 12– Признание и оценка финансовых инвестиций

На методологической основе по кассовому методу	На методологической основе по методу начисления
На методологической основе кассового метода в отчетности не были признаны и соответственно представлены финансовые инвестиции и отдельные виды финансовых инструментов	В бухгалтерском балансе, составленном по методу начисления, инвестиции подлежат признанию в составе финансовых активов
Примечание – составлено автором	

Поскольку в условиях подготовки отчетности на кассовой основе финансовые инвестиции ранее не были признаны и отражены, в процессе перехода на метод начисления были разработаны методические рекомендации по восстановлению учета инвестиций на балансе в составе активов уполномоченных органов [12 -14, 30].

Фактически восстановлению подлежали только те суммы инвестиций, которые на момент перехода на метод начисления находились под контролем государства. То есть в условиях внедрения метода начисления не был применен ретроспективный подход в полной мере, был применен ретроспективный подход с рядом исключений из ретроспективного подхода.

Принимая во внимание, что по некоторым первоначально произведенным инвестициям в субъекты, которые в последующем были реорганизованы, восстановлению и признанию в балансе подлежали только те инвестиции, которые на данный момент находились под контролем со стороны государственного сектора. То есть был применен методологический прием с использованием ретроспективного подхода.

В соответствии со сложившимися учетными правилами, основанными на кассовом методе, до закрытия счетов в конце отчетного периода расходы отражались в балансе в разделе активов одновременно против счетов учета финансирования в разрезе их целей. По учету расходов на кассовой основе применялась классификация по источникам финансирования (таблица 13).

Таблица 13 – Отражение расходов на классификационной основе по источникам финансирования (кассовый метод)

Номер и название счета на основе классификации источников финансирования
Расходы по бюджету
200 «Расходы по бюджету на содержание государственного учреждения и другие мероприятия в пределах утвержденного плана финансирования»
201 «Расходы на научные разработки»
202 «Расходы за счет других бюджетов»
203 «Расходы по бюджету на капитальные вложения»
204 «Расходы по проектам, финансируемым за счет внешних займов»
205 «Расходы по трансфертам»
208 «Расходы на содержание государственного учреждения и другие мероприятия сверх утвержденного плана финансирования»
209 «Расходы по проектам, финансируемым за счет грантов»
210 «Расходы к распределению»
211 «Расходы за счет денег от реализации товаров (работ, услуг)»
212 «Расходы на капитальные вложения за счет прочих средств»
213 «Расходы за счет денег от спонсорской и благотворительной помощи и прочих средств»
214 «Расходы за счет прочих фондов»
215 «Расходы за счет прочих фондов на капитальные вложения»
216 «Расходы за счет средств в иностранной валюте»
Примечание – составлено автором

При разработке новых правил ведения бухгалтерского учета была принята новая классификационная основа по видам затрат и доходов (таблицы 14 - 17).

Таблица 14 – Учет расходов по методу начисления на классификационной основе видов (элементов) затрат

Номер и название счета на основе классификации по видам (элементам) затрат
7010 «Расходы на оплату труда»
7020 «Расходы по выплате стипендии»
7030 «Расходы на дополнительно установленные пенсионные взносы»
7040 «Расходы на социальный налог»
7050 «Расходы на обязательное страхование»
7060 «Расходы по запасам»
7070 «Расходы на командировки»
7080 «Расходы по коммунальным платежам и прочим услугам»
7090 «Расходы на текущий ремонт»
7110 «Расходы по амортизации долгосрочных активов»
7120 «Расходы по расчетам с бюджетом»
7130 «Расходы по аренде»
7140 «Прочие операционные расходы»
Примечание – составлено автором

Таблица 15 – Учет финансирования по кассовому методу на классификационной основе по видам финансирования

Номер и название счета на классификационной основе видов финансирования
230 «Финансирование из бюджета на расходы государственного учреждения и другие мероприятия»
231 «Финансирование из бюджета капитальных вложений»
232 «Финансирование из бюджета за счет других бюджетов»
234 «Финансирование по трансфертам»
238 «Прочие средства на содержание государственного учреждения»
239 «Финансирование проектов из средств внешних займов и связанных грантов»
Примечание – составлено автором

В условиях внедрения метода начисления, на первом этапе реформы системы учета и отчетности, были разработаны методологические подходы по признанию доходов получателей бюджетных средств в лице государственных учреждений, с признанием доходов и расходов в Отчете о результатах финансовой деятельности.

Но следует обратить внимание, что на первом этапе не были определены методологические подходы по учету формирования доходной части бюджета на основе применения метода начисления. Учет формирования доходной части бюджета осуществляется в рамках отдельной системы бюджетного учета, существующего параллельно информационной системе бухгалтерского учета. В таблицах 16 – 18 отражены разработанные счета для признания доходов и порядок формирования статей отчетности государственными учреждениями о результатах их деятельности.

Таблица 16 – Признание доходов по необменным операциям по методу начисления

Номер и название счета для признания доходов по необменным операциям
6010 «Доходы от финансирования текущей деятельности»
6020 «Доходы от финансирования капитальных вложений», предназначен для признания дохода от потребления финансирования капитальных вложений»
6030 «Доходы по трансфертам»
6040 «Доходы от финансирования по выплате субсидий»
6050 «Доходы от спонсорской и благотворительной помощи»
6060 «Доходы по грантам»
6070 «Доходы от финансирования за счет внешних займов»
6080 «Прочие доходы от необменных операций»
6090 «Возврат остатков бюджетных средств»
Примечание – составлено автором

Таблица 17 – Учет доходов по обменным операциям методом начисления

Счета для признания доходов по обменным операциям
Подраздел 6100 «Доходы от обменных операций» предназначен для признания доходов от реализации товаров, работ и услуг. Данный подраздел включает следующий счет:

6110 «Доходы от реализации товаров, работ и услуг», предназначен для учета доходов, полученных от передачи в обмен другой стороне эквивалентной стоимости (в виде товаров, услуг или возможности использования активов).
Примечание – составлено автором

В Сводном отчете по оценке инфраструктуры корпоративной отчетности страны ЮНКТАД по результатам проведенного опроса были определены основные выводы о системе бухгалтерского учета в государственном секторе [35].

Прежде всего был сформулирован вывод, что в сфере бухгалтерского учета и отчетности государственного сектора Республики Казахстан применяются международные стандарты с 1 января 2013 года, путем принятия национальных правил ведения бухгалтерского учета, основанных на требованиях МСФООС.

По вопросам организации бухгалтерского учета доходов в государственном секторе был сформулирован вывод, что основное отличие от МСФООС заключается в том, что МСФООС 23 в части учета доходов по методу начисления в государственном секторе Казахстана не применяется, т.е. доходная часть учитывается на основе кассового метода [35].

Таблица 18 – Учет и признание доходов от обменных операций на кассовой основе и по методу начисления

На методологической основе по кассовому методу	На методологической основе по методу начисления
Доходы по платным услугам	
Признаются по поступлению денег	Признаются в периоде по дате оказания услуг, независимо от даты поступления денег
Перед бюджетом признаются обязательства по сверхсметным поступлениям от реализации изделий, продукции, услуг	
Сверхсметные поступления должны в полном объеме быть перечислены в бюджет	В соответствии с правилами сверхсметные поступления должны в полном объеме быть перечислены в бюджет
Примечание – составлено автором	

При этом в отчете ЮНКТАД отмечается, перевод учета доходов в соответствии с МСФООС по методу начисления был предусмотрен с 2018 года.

Для реформирования системы бухгалтерского учета в соответствии с МСФООС по методу начисления были приняты НПА по учету в государственных учреждениях, включающие План счетов и Правила ведения бухгалтерского учета [13 -14].

В целях обеспечения дальнейшей работы по совершенствованию организации учета в государственном (общественном) секторе экономики основополагающими задачами являются: разработка методологических основ и правил по учету признания доходов бюджета методом начисления, и внедрение Единого плана счетов, что позволит значительно улучшить

показатели, относящиеся к качественным характеристикам информации, в том числе: достоверность, полезность и полнота.

Организация учета и подготовка отчетности по МСФООС имеет высокое значение в призме всей бюджетной системы РК [31 - 34].

В результате полного реформирования организации учета государственного (общественного) сектора в процессе перехода от кассового метода на метод начисления стали доступны следующие опции:

- формирование базы обновленной информации, позволяющей внедрить систему результат-ориентированного бюджетирования;
- реализация, в рамках внедрения концепции новой бюджетной политики, направлений по совершенствованию государственного управления;
- оценка использования бюджетных средств на предмет эффективности и результатов деятельности субъектов государственного (общественного) сектора при принятии решений, в том числе по государственным ресурсам и планирования расходов бюджета;
- совершенствование государственного аудита (внешнего и внутреннего).

1.2 Анализ международных тенденций развития бухгалтерского учета в государственном секторе по пути конвергенции МСФООС и МСФО

Необходимость коренного реформирования системы учета и отчетности в общественном (государственном) секторе, и повышения информационно-аналитического потенциала отчетности ГУ и АБП определяется новыми требованиями к обеспечению подотчетности всех организаций государственного сектора по эффективности управления общественными финансами, сопоставимости и прозрачности показателей финансовой отчетности субъектов различных секторов экономики. При этом задачи сохранения и усиления контрольных функций бухгалтерского учета в государственном секторе по исполнению планов финансирования и целевого использования бюджетных ресурсов были и остаются приоритетными, и которые должны быть реализованы наряду с новыми задачами по оценке эффективности и результативности использования государственных финансов.

Каждая реформа государственного управления должна сопровождаться аналогичным изменением в системе бухгалтерского учета [36 - 41].

В рамках новых реформ, связанных с государственным управлением, была определена цель по реформированию системы бухгалтерского учета в государственном секторе в качестве учетно-информационной поддержки для принятия решений в процессе планирования и оценки эффективности использования общественных ресурсов [39, 42 - 46].

И в соответствии с целями реформирования в области управления государственными финансами и внедрения принципов новой бюджетной политики бухгалтерский учет в государственном секторе, как учетно-

информационная система, играет все более важную роль в макроэкономической политике.

Направления совершенствования системы учета в процессе ее коренного реформирования включают проблемы организации бухгалтерского учета и формирования финансовой и бюджетной отчетности в государственном секторе в рамках внедрения принципов нового государственного управления [44, 47 - 50].

Учет государственного сектора является вопросом конституционной важности во всех странах с учетом его значимости для прозрачности государственного управления и налогообложения [51 - 53].

Любая реформа государственного управления или изменение государственной политики должны привести к изменению системы бухгалтерского учета. На самом деле, общие реформы в государственном управлении и конкретные реформы в финансовом управлении укрепляют друг друга таким образом, что один без другого не приводит к существенным изменениям [54 - 57].

Основным препятствием на пути повышения уровня подотчетности и финансовой прозрачности правительств во многих юрисдикциях, по мнению ряда авторов, является отсутствие общепринятых стандартов финансовой отчетности для субъектов государственного сектора [49, 58 - 59].

Стандарты бухгалтерского учета по мнению авторов позволят формировать более прозрачную, всеобъемлющую и своевременную отчетность о финансовых последствиях принятых управленческих решений. Большинство ученых-экономистов приходят к выводу, что в современных условиях неэффективное использование общественных ресурсов и нестабильность национальной экономики могут иметь серьезные последствия не только для местной экономики, но и в глобальном масштабе для экономики во всем мире [60 - 63].

В научных публикациях авторов представлены результаты анализа процессов конвергенции МСФООС с МСФО [33 - 34] [62 - 64].

По мнению сторонников принятия международных стандартов для государственного сектора в рамках формируемых информационных запросов потенциальных покупателей государственных ценных бумаг, последние отмечают важность предоставления своевременной, надежной и сопоставимой информации по запросам участников рынка [48, 62, 65 - 67].

Для потенциальных инвесторов в государственные ценные бумаги необходимо обеспечить достаточный уровень сопоставимости информации по учету и оценке долговых ценных бумаг, поскольку государственные ценные бумаги конкурируют с другими ценными бумагами на глобальном финансовом рынке, что требует формирование сопоставимой информации, основанной на единых стандартах [68 - 71].

Необходимость сближения правил подготовки финансовой отчетности в общественном (государственном) секторе и в секторах финансовых и нефинансовых корпораций связана с задачей формирования сопоставимой

информации для целей оценки эффективности использования общественных ресурсов в условиях внедрения новых принципов управления государственными финансами [72 - 75].

В публикациях известных ученых-экономистов отмечается, что независимо от того это хозяйствующий субъект или субъект государственного управления, каждая экономическая единица требует контроля через системы управления и регулирования [21 - 23, 76 - 79].

При этом подчеркивается, что контроль в государственном секторе осуществляется в рамках систем бухгалтерского учета на основе концептуальных принципов бухгалтерского учета и исторически сложившихся учетных моделей организации бухгалтерского учета разных стран. По результатам проведенного анализа наряду с изучением казахстанского опыта и стран СНГ, принимая во внимание исторически сложившуюся практику учета, основанную на близкой методологической основе европейской модели учета, для целей исследования международного опыта, по-нашему мнению, наиболее интересным является опыт европейских стран по реформированию системы государственного учета и отчетности [21 - 24].

Учетные системы формируют информацию, которая позволяет представить экономическую деятельность субъектов в целях реализации принципов подотчетности, эти системы являются составной частью их институционального экономического порядка в экономике и обществе [45 - 47, 60].

По мнению европейских авторов, серьезность кризиса в еврозоне в последние годы, очевидно, стимулировала страны ЕС к пересмотру своих систем финансового управления и учета в государствах-членах с целью повышения подотчетности и повышения согласованности [42, 48, 59, 64, 66].

В свете слабых сторон, отмеченных европейскими авторами, в результате кризиса основное внимание в реформе было сосредоточено на гармонизации систем учета государств-членов ЕС [80 - 83].

Поскольку система учета по методу начисления предоставляет информацию об активах, обязательствах, доходах и расходах, система учета по методу начисления считалась наиболее подходящей для надежной и полной картины финансово-экономического положения и эффективности правительств.

Признав тесную связь между общим управлением и финансовыми реформами, ожидается, что современные модели бухгалтерских реформ будут поддерживаться и развиваться в соответствии с подходами в процессе внедрения подходов нового государственного управления.

В отличие от целей, основанных на микроуровне, осуществляемых в системе бухгалтерского учета в государственном секторе в процессе внедрения нового государственного управления, по мнению авторов, разумно утверждать, что текущие реформы бухгалтерского учета разрабатываются и реализуются в соответствии с макроэкономическими целями. Эти цели в

основном фокусируют внимание на мониторинге и сдерживании государственных расходов и задолженности, а также на данных национальных счетов.

Контроль за государственными расходами является одной из целей учета в государственном секторе, но не традиционно преобладающей.

Таким образом, хотя государственный долг и расходы – это информация, которая может быть получена из государственного бухгалтерского учета, разработка реформ бухгалтерского учета в значительной степени осуществляется для повышения прозрачности и надежности данных, в условиях внедрения нового управления государственными финансами определяется как одна из важнейших задач развития системы бухгалтерского учета для информационного обеспечения национального государственного учета.

Что касается финансового управления, то все инициативы переходят к формированию информации для более эффективного принятия решений, с тем чтобы усилить контроль над государственными расходами и повышения прозрачности и подотчетности.

Реформы бухгалтерского учета в рамках реформ финансового менеджмента развиваются соответственно, поддерживая общий процесс реформирования государственного управления.

По мнению зарубежных авторов основная цель учета в государственном секторе заключается в предоставлении надлежащей информации о расходах и долгах государственного сектора в качестве средства для мониторинга этих аспектов государственных финансов и обеспечения разработки макроэкономической политики. Пока эта последняя тенденция продолжается, это подразумевает, что принимаемые модели реформ в области бухгалтерского учета находят свое значение в макроэкономической перспективе и, вероятно, создают условия для сближения между национальным и государственным бухгалтерским учетом [81].

Гармонизация – это прежде всего макроэкономический проект, который разработан для обеспечения более надежной и однородной количественной оценки показателей, необходимых для мониторинга государственного долга и расходов, и, таким образом, для разработки соответствующих макроэкономических политических решений [62 - 65].

Также по мнению зарубежных авторов фактически, все публичные счета, показывающие экономическое и финансовое положение государственного сектора, соединяются в программный документ государственных финансов, на основе которого определяется макроэкономическая политика на следующие три года [81].

Изменения в системе бухгалтерского учета субъектов государственного сектора связаны с тенденциями сближения с методологическими основами частного сектора.

По результатам анализа тенденций по сближению методологических основ бухгалтерского учета государственного сектора и частного сектора

авторами отмечается, что финансовая отчетность субъектов сектора государственного управления формируется в соответствии с МСФООС, и что изменения в методологии бухгалтерского учета в государственном секторе связаны с сближением с финансовой и бухгалтерской практикой, созданной частным сектором. Одним из важных мотивов по реформированию системы бухгалтерского учета в государственном секторе по пути сближения с правилами МСФО для частного сектора является проведение аналогий между государственным долгом и ценными бумагами, выпущенными частными предприятиями, с возможностью сравнения и анализа в целях конкуренции между ними на так называемом «глобальном финансовом рынке» [26].

Система государственного учета и отчетности развивается по пути конвергенции с моделями и стандартами учета в частном секторе посредством внедрения МСФООС, которые имеют единые методологические основы со стандартами учета в частном секторе, с МСФО.

Так, после глобального финансового кризиса с 2007 года в ответ на кризис суверенных долговых обязательств некоторых государств-членов Европейского сообщества в странах ЕС приступили к реализации принципов конвергенции учетных моделей государственного сектора и частного сектора.

Связи между частным и государственным секторами во всех странах создают острую потребность в сопоставимой финансовой отчетности между этими секторами, а системы учета начислений, такие как МСФООС, очень тесно связаны со стандартами учета в частном секторе.

По мнению большинства авторов европейских стран, Новой Зеландии, Великобритании, Австралии, США, Канады органам государственного управления необходимо добиться того же высокого качества и прозрачности финансовой отчетности, что и в частном секторе.

Направления по конвергенции МСФООС с международными стандартами учета в частном секторе (МСФО) связаны с растущим спросом и потребностью в общественной подотчетности и прозрачности финансового положения и эффективности правительств.

По мнению авторов внедрение единого набора стандартов учета в государственном секторе будет способствовать улучшению функционирования фондового рынка за счет обеспечения высокого уровня прозрачности, поскольку потенциальные инвесторы в государственные ценные бумаги в настоящее время не могут полагаться на уровень прозрачности. По мнению авторов внедрение единых стандартов государственного учета помогло бы инвесторам сравнивать финансовую отчетность по государственному сектору и финансовую отчетность субъектов других секторов экономики [27].

Так, по мнению европейских авторов, в более широком плане реформа учета и отчетности в государственном секторе в странах ЕС не так сильно связана с европейским кризисом суверенного долга, а в большей степени в отношении общей трансформации государственного управления и продолжающегося процесса формирования европейской институциональной

структуры. Начиная с девяностых годов на этот процесс повлияло движение «нового государственного управления» [71].

Перспективы дальнейшего процесса конвергенции стандартов для государственного сектора со стандартами МСФО поднимают важные дебаты, в которых принимают участие ведущие ученые в области бухгалтерского учета в государственном секторе и современных направлений по совершенствованию государственной системы управления и внедрения принципов NPM.

Данная дискуссия особенно охватила широкую научную и практическую аудиторию по проблемам пригодности и возможности принятия МСФООС на основе МСФО для согласования стандартов учета в государственном секторе.

По мнению многих авторов, принявших участие в научных дебатах по проблемам конвергенции МСФООС и МСФО, переход на МСФООС по методу начисления будет способствовать повышению доверия к отчетности всех субъектов, но в то же время сами стандарты считаются не в полной мере соответствующими конкретным потребностям и интересам государственного учета.

МСФО для хозяйствующих субъектов разрабатывает и устанавливает Совет по МСФО.

Ключевой частью стратегии Совета (IPSASB) является слияние МСФООС с МСФО, выпущенными Советом по МСФО (IAS). Для облегчения этой стратегии Совета по МСФООС разработал руководящие принципы или правила.

Была поставлена задача по разработке МСФООС для повышения прозрачности, сопоставимости, согласованности и полезности финансовых отчетов субъектов государственного сектора.

По мнению известных авторов одним из наиболее важных преимуществ применения МСФООС на единой методологической основе является обеспечение большой эффективности и результативности государственного аудита и анализа правительственных финансовых отчетов. [49]

Международная федерация бухгалтеров является глобальной профессиональной организацией. Она состоит из 163 организаций-членов в 120 странах и представляет около 2,5 миллионов бухгалтеров, занятых в частном секторе, в государственном секторе и академических кругах [49].

В ноябре 2004 года был создан Международный совет по стандартам учета в государственном секторе. Его предшественник, Комитет по государственному сектору был создан в конце 1986 года с широким мандатом для рассмотрения вопросов финансовой отчетности, аудита, управления и управленческого учета в общественном секторе.

В начале и середине 1990-х годов Комитет по государственному сектору опубликовал ряд исследований, в которых рассматривались такие вопросы, как вероятные финансовые потребности пользователей финансовых отчетов государственного сектора; основы бухгалтерского учета, которые могут быть

приняты для удовлетворения потребностей в финансовой информации; определены элементы финансовой отчетности.

Это ключевые проблемы, которые лежат в основе любой программы разработки стандартов.

Первые этапы программы стандартов включали обзор практики во всем мире, а затем разработку МСФООС на основе МСФО, выпущенных по состоянию на август 1997 года в пределах требований МСФО, применимых к государственному сектору.

С 2004 года было принято решение, что данный Комитет основное направления своей работы должен направить на разработку МСФООС.

В соответствии со своим новым мандатом, деятельность Совета по МСФООС была направлена на разработку МСФООС. Совет по МСФООС функционирует как независимый орган по установлению стандартов под эгидой Международной федерации бухгалтеров. С момента формирования Совет по МСФООС свою деятельность направил на достижение следующих целей:

- выпуск МСФООС;
- содействие принятию МСФООС и сближению международной практики учета и отчетности в государственном секторе с этими стандартами; а также,

- публикация других документов, которые предоставляют руководство по вопросам подготовки финансовой отчетности в государственном секторе.

Программа Совета по МСФООС включала в себя разработку МСФООС для финансовой отчетности как по кассовой основе учета, так и по методу начисления. Первоначально программа также охватывала разработку стандартов для модифицированного кассового метода и модифицированного метода начисления.

Но в дальнейшем было определено, что нецелесообразно разрабатывать стандарты для модифицированного кассового метода и модифицированного метода начислений, а Совет по МСФООС соответственно должен был устанавливать стандарты на основе применения метода начисления и отдельного стандарта по кассовому методу. После завершения первого этапа программы развития МСФООС в 2002 году Совет по МСФООС сосредоточился на следующих приоритетных направлениях в рамках программы работы:

- 1-й приоритет: рассмотрение конкретных вопросов финансовой отчетности в государственном секторе, таких как учет доходов от налогообложения, учет социальной политики правительств, составление бюджетов и учет активов культурного наследия;

- 2-й приоритет: конвергенция основных положений для общественного сектора (МСФООС) с положениями для субъектов частного сектора (МСФО); а также

- 3-й приоритет: конвергенция МСФООС со статистическими моделями представления финансовой информации о правительствах [49].

Разработка высококачественных стандартов финансовой отчетности для субъектов государственного сектора сама по себе недостаточна для достижения целей Совета по МСФООС и МФБ. Чтобы качество финансовой отчетности со стороны всех организаций в государственном секторе соответствовало международным стандартам, МСФООС должны быть приняты или должны использоваться как методологические основы при разработке национальных стандартов и оценке их соответствия МСФООС. Следует отметить, что существенного исследования принятия МСФООС правительствами еще не было в полной мере предпринято, но очевидно, что влияние Совета по МСФООС на развитие национальных стандартов растет, когда страны все чаще используют МСФООС в качестве ресурса, поскольку они разрабатывают и укрепляют свои собственные национальные и региональные правила [49].

Значительный прогресс также был достигнут в отношении принятия МСФООС национальными и международными субъектами отчетности. И в настоящее время Совет по стандартам учета в государственном секторе по-прежнему остается приверженным цели сближения МСФООС с МСФО. В целом по мнению большинства авторов принятие МСФООС повысит прозрачность и достоверность финансовой отчетности правительств и их государственных органов. Правительства все чаще признают это и принимают МСФООС или используют их в качестве ориентира при разработке национальных правил. Также Совет по МСФООС играет важную роль в разработке и продвижении МСФООС, которые поддерживают высококачественную финансовую отчетность в государственном секторе.

В статьях и своих выступлениях Ян Билл, исполнительный директор Международной федерации бухгалтеров, отметил в ответ на скандалы с финансовой отчетности со стороны субъектов частного сектора, что неудачи в корпоративной отчетности по всему миру, включая Enron, Global Crossing, Royal Ahold, NIN Ltd, WorldCom и Parmalat привели к необходимости нормативных и профессиональных реформ, направленных на защиту инвесторов от недостоверной финансовой отчетности и сбой аудита, а также от других форм корпоративного правонарушения.

Также подчеркивается, что аналогичный ответ в отношении направлений по совершенствованию учетных систем в государственном секторе не последовал за финансовым кризисом со стороны правительств, таких как:

- Аргентина, которая в декабре 2001 года объявила крупнейший дефолт государственного долга в современной истории;

- Греция, которая в 2005 году была подвергнута критике со стороны Европейской комиссии за недооценку своего дефицита; а также

- Италия, которая была расследована Европейской комиссией в 2005 году, впоследствии ее показатели дефицита в 2003 и 2004 годах были пересмотрены Евростатом и показали нарушение 3-процентного лимита бюджетного дефицита, установленного правилами Европейского союза [49].

В целом авторы публикаций едины во мнении, что сближение МСФООС с МСФО остается приоритетом для Совета по МСФООС в настоящем и ближайшем будущем. Поэтому явной тенденцией в развитии теоретических и методологических основ развития системы учета и отчетности в общественном (государственном) секторе является конвергенция с правилами МСФО для субъектов частного сектора, финансовых и нефинансовых корпораций [49].

При формировании отчетности в общественном (государственном) секторе используют подход, который включает в себя обоснование и применение требований стандартов МСФО, которые подходят для государственного сектора с учетом его особенностей. Это отражает методологический подход Совета по разработке стандартов МСФООС: пересмотреть МСФО и принять их методологические положения, когда они являются релевантными и соответствующими субъектам государственного сектора, и разработать стандарты для конкретных вопросов государственного сектора, которые недостаточно или не надлежащим образом рассматриваются в МСФО.

Таким образом имеет место следующая тенденция: с увеличением сближения национальных стандартов частного сектора с МСФО, выпущенными Советом по МСФО, Советом по МСФООС продолжается продвижение по программе тесной конвергенции с МСФО, но с необходимостью учитывать особенности, связанные с государственным сектором.

Существующие в настоящее время МСФООС интегрированы с МСФО, и базируются на единых основополагающих принципах и положениях, принятых в МСФО с изменениями, когда это необходимо для решения проблем государственного сектора [10, 11].

Совет по МСФО предлагает внести изменения в Концептуальные положения в рамках совместного проекта, но принимая во внимание, что многие положения, предлагаемые на данном этапе совместного проекта, не соответствуют в полной мере требованиям государственного сектора.

Основополагающие принципы и положения МСФО и МСФООС, сосредоточены на применении принципа начисления и включают: задачи финансовой отчетности, качественные характеристики финансовой информации, элементы финансовой отчетности, критерии признания и оценки, а также представление и раскрытие информации [10, 11].

В Концептуальных основах также рассматриваются понятия субъекта отчетности и объем финансовой отчетности, а также уточняются цели и полномочия самой структуры.

В результате анализа публикаций по данной проблеме следует, что консенсус в отношении основных элементов концептуальной основы для финансовых отчетов может быть достигнут, но, если для субъектов государственного сектора основное внимание будет уделяться не только финансовым последствиям операций и событий, отраженным в финансовой

отчетности. По мнению авторов без учета особенностей государственного сектора, это будет недостаточным для процесса коренного реформирования системы бухгалтерского учета в государственном секторе [42 - 50].

По их мнению, будет полезно рассмотреть вопрос о том, должны ли быть сохранены бюджетные виды отчетности в государственном секторе в рамках финансовой отчетности, и являются ли данные виды отчетности субъектов государственного сектора потенциально предметом стандартов МСФООС, включая представление бюджетных данных в виде финансовой отчетности [42 - 50].

Большинство правительств готовят и публикуют свои годовые финансовые бюджеты, и субъекты государственного сектора представляют формы бюджетной отчетности.

Они составляют основу финансовых данных, используемых для составления национальных счетов большинства стран.

Мониторинг и отчетность по исполнению бюджета являются ключевым компонентом контроля финансовых аспектов операций государственного сектора.

Некоторые авторы утверждают, что для внешних пользователей формы бюджетной отчетности являются наиболее важными финансовыми отчетами, выпущенными правительствами, и должны соответствовать общепринятым стандартам представления [42 - 50].

По мнению авторов для органов государственного управления и государственного сектора достижение целей предоставления услуг и социальной политики более важно, чем достижение просто финансовых целей.

В современных условиях финансовая информация, которая позволяет оценивать эффективность использования бюджетных ресурсов и достижение целей предоставления услуг и социальной политики, формируется с едиными методологическими основами МСФО и МСФООС [42 - 50].

Особенность финансовой отчетности в государственном секторе заключается в раскрытии информации об исполнении бюджетных программ и планов финансирования для целей принятия решений и реализации принципов подотчетности.

И следовательно, особенности государственного сектора должны быть рассмотрены и учтены в концептуальных основах подготовки и представления отчетности.

По мнению большинства авторов по направлениям развития системы бухгалтерского учета при разработке стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе необходимо определить методологические и теоретические основы формирования и становления новой учетной системы.

По мнению исследователей МСФООС в качестве методологической основы явно предпочитают балансовый подход к бухгалтерскому учету, принятых в частном и общественном (государственном) секторах [49].

В работах известных ученых-экономистов отмечается, что МСФО и МСФООС, разработаны на единой теоретической основе, принятой в МСФО,

в качестве методологической основы выбран балансовый подход. Что соответственно определяет методологические аспекты МСФООС по учету и оценке активов, обязательств в финансовой отчетности [21, 24 – 27].

Коренная реформа учета и отчетности развивается в соответствии с общими реформами государственного управления. Соответственно необходимость внедрения в систему учета новых методологических положений на основе метода начислений, несмотря на проблемы по их адаптации к особенностям государственного сектора, стала очевидной и обоснованной [42 - 50].

Принципы NPM определяют реформирование системы учета и отчетности в условиях внедрения метода начисления, как необходимое условие формирования новой информационной базы по оценке эффективности использования государственных ресурсов и достижения программных целей.

Кроме того, реформы финансового управления, в частности системы бюджетирования, учета и отчетности, которые развиваются в процессе внедрения подходов новой модели NPM, направлены на то, чтобы добавить задачи к традиционным целям учета в государственном секторе по оценке результативности и эффективности, и таким образом, ориентированы на микроуровень [39, 42 - 50].

По мнению многих экономистов не критичное внедрение бизнес-ориентированных методов бухгалтерского учета, которое не учитывает специфику государственного сектора, содержит риск неверных интерпретаций финансовой информации как для субъектов государственного сектора, так и для пользователей этих данных со значительными последствиями с точки зрения управления расходами и разработки политики [51 - 59]. Поэтому по-нашему мнению, внедрение новых методологических подходов по учету и отчетности по методу начисления и разработка новых методологических положений должны быть связаны с предварительными и последующими системными исследованиями по актуальным проблемам совершенствования бухгалтерского учета.

МСФООС, как и МСФО в качестве методологической основы включают в себя балансовый подход и учет по справедливой стоимости по формированию отчетной информации, что противоречит специфике государственного сектора и потребностям в информации.

По балансовому подходу превалируют требования по применению текущей стоимости, справедливой стоимости, стоимости с учетом оценки обесценения и т.п., что характерно для МСФО. Но большинство авторов едины во мнении о неприменимости балансового подхода в государственном секторе.

По мнению авторов, исторически сложившаяся методологическая основа бухгалтерского учета в государственном секторе базируется на подходе с точки зрения признания и правильного соотношения доходов и расходов для целей правильной оценки и анализа целевого и эффективного

расходования общественных ресурсов и подотчетности субъектов государственного сектора.

И соответственно, в государственном секторе более правильным является методологический подход по правильному признанию доходов и расходов по отчетным периодам с целью формирования отчета о финансовых результатах, то есть подход с точки зрения доходов и расходов [54 - 66].

Методологический подход с точки зрения правильного признания и соотнесения доходов и расходов по отчетным периодам основан на исторически сложившейся учетной практике в государственном секторе с целью реализации контрольных функций и формирования отчетности по исполнению планов финансирования и целевого использования выделенных общественных ресурсов.

В рамках данного методологического подхода обоснованным в оценке объектов учета является применение моделей по исторически понесенным затратам, по первоначальной стоимости или по себестоимости.

И соответственно данный методологический подход, исторически сложившийся в системе бухгалтерского учета в государственном секторе, имеет существенные отличия от балансового подхода, характерного для системы учета субъектов частного сектора.

По мнению известного автора Юрия Бионди в балансовом подходе применяются положения, которые несовместимы с процессом по признанию расходов по отчетным периодам в государственном секторе.

Применение балансового подхода и положений по оценке по справедливой стоимости приводят к необходимости корректировки текущей стоимости непогашенных долговых статей, что в конечном счете связано с признанием и управлением самим государственным долгом [26 - 27].

Поэтому по мнению многих авторов такая модель организации бухгалтерского учета не содействует в полной мере гармонизации учета в государственном секторе [23, 63 - 66].

Хотя МСФООС способствует полной замене кассовой основы на метод начисления, некоторые государства-члены, такие как Франция, Финляндия и Великобритания, предпочли комбинацию из них. Европейский союз сохранил этот комбинированный подход для своей собственной системы учета.

Соответственно, отчетность затем считается дополнением, а не заменяет бюджет в системе учета в государственном секторе [62 - 66].

В качестве теоретической и методологической основы в МСФООС сохраняется балансовый подход к учету.

Способы учета и контроля для всей пассивной стороны баланса по обязательствам (финансируемый долг, финансируемые и нефинансируемые резервы, включая обязательства по пенсионному обеспечению и социальному обеспечению) определяют основу и определяют способ экономической организации государственных услуг, включая определение их эффективности и устойчивости со временем. Это особенно важно для сотрудников и социальных пенсионных схем, которые в настоящее время не обеспечены

средствами в настоящее время и не контролируются кассовой системой бухгалтерского учета.

Этот чистый баланс является центральным индикатором в соответствии с балансовым подходом в бухгалтерском учете.

Рекомендованное руководство по практике, выпущенное Международным советом по МСФООС, включает этот чистый баланс между показателями долгосрочной финансовой устойчивости, определяемый как «чистая стоимость институциональной единицы (или группировки единиц), которая является общей стоимостью его активов за вычетом общей суммы невыплаченных обязательств».

Его применение в государственном управлении, как правило, обеспечивает существенный и долговременный отрицательный баланс, поскольку выпуск государственного долга и рефинансирование используются для постоянного финансирования государственных расходов с течением времени. Совет по МСФООС фактически включает в себя рефинансирование долга в аспекте долговой устойчивости бюджетной устойчивости.

Размер долга фокусирует внимание на способности субъекта выполнять свои финансовые обязательства по мере наступления срока их погашения или рефинансировать или увеличивать задолженность по мере необходимости. Он также фокусирует внимание на том, является ли субъект уязвимым для рынка и кредитора доверия и риска процентных ставок.

Такой отрицательный баланс в настоящее время наблюдается во Франции, Финляндии, Великобритании и Европейских сообществах [23, 63 - 66].

Учитывая особенности активов государственного сектора, государственные расходы не покрываются текущими активами, и предполагается, что государственные расходы покрываются будущими доходами и при необходимости будущими займами.

В настоящее время эта государственная политика хорошо известна и общепризнана инвесторами, хотя она фактически противоречит контролю через индикатор чистого баланса. Эта политика показывает важную специфику государственного сектора относительно учета и контроля частного сектора.

Эта специфика определяет методологические аспекты по вопросам расчета новой категории для учетной практики - чистых активов/капитала - для учета и контроля за государственным долгом, что подразумевает радикальное преобразование экономики государственного управления и финансов.

В марте 2013 года Европейская комиссия приступила к осуществлению соответствующего проекта с целью создания согласованных Европейских стандартов учета в государственном секторе и внедрения их в государствах-членах Европейского союза. В период с 1995 по 2002 год аналогичный проект уже был достигнут для установления стандартов учета в частном секторе, что привело к принятию и внедрению МСФО.

Проект Европейских стандартов должен был решить, следует ли придерживаться стандартов учета в государственном секторе по той же схеме, которая приводит к МСФООС, которые представляют собой результат очень тесной конвергенции с МСФО.

Принятие учета по методу начисления в государственном секторе представляют собой подходы с позиции внедрения принципов NPM, основанных на деловой практике, которые обеспечивают количественную оценку и оценку экономических показателей эффективности, а также переориентацию государственного управления на оценку результатов деятельности государственных органов [81].

Связь между новым подходом в государственном управлении и учетом по методу начислений является настолько сильной, что без учета по методу начислений задача по внедрению NPM была бы в значительной степени не достигнута.

Многие известные эксперты по бухгалтерскому учету выделили основные проблемы, связанные с принятием учета по методу начисления, а также были отмечены практические трудности органов государственного управления по эффективному внедрению новой информационной основы по методу начисления и использованию информации в процессе принятия решений [50, 81, 84 - 86].

По мнению значительного числа ученых-экономистов предполагаемая потребность в учете по методу начислений для европейских правительств больше не является предметом обсуждения.

Превосходство основы учета по методу начисления больше не ставится под сомнение, и, несмотря на ограниченные доказательства, бухгалтерское сообщество в государственном секторе считает принятие учета по методу начисления неоспоримым успехом [50].

В результате стало актуальным еще одно важное явление: попытка гармонизации учета начислений в государственном секторе, как в международном масштабе, путем разработки МСФООС, выпущенного Советом по МСФООС и основанного на МСФО, и в европейском масштабе путем разработки EPSAS.

Гармонизация и стандартизация начинаются с одной и той же позиции: дисгармонии, которое следует преодолеть. Гармонизация подразумевает необходимость принятия сторонами соответствующих мер для сближения с общими решениями, поскольку в их интересах преодолевать любые расхождения, с тем чтобы содействовать большей сопоставимости [81].

Следовательно, гармонизация бухгалтерского учета направлена на улучшение согласованности и эффективности системы формирования учетно-информационных потоков и соответствующих механизмов государственного контроля.

Таким образом, стандартизация подразумевает движение к глобальному единообразию, гармонизация подразумевает движение к сходимости в выборе между альтернативными методами учета.

Стандартизация означает не только общие форматы бюджета и финансовой отчетности, а также идентичные стандарты плана счетов и правил.

Этот процесс становится желательным результатом, предварительным условием для достижения, изменения, контроля и демонстрации бюджетного равновесия в соответствии со строго рациональной логикой на основе идеи о том, что внедрение новой системы обеспечит необходимую информацию для достижения заявленных целей.

Стандартизация бухгалтерского учета отличается от гармонизации, особенно на концептуальном уровне. При переходе от одной и той же начальной позиции, то есть к уменьшению дисгармонии или диссонанса, стандартизация подразумевает определение решения, точку прибытия, эталонную модель, то есть стандарт, к которому все должны стремиться и к которому все должны обращаться. Другими словами, решение данной проблемы заключается в преодолении сложного процесса по адаптации и взаимной корректировке методологических положений в длительном процессе конвергенции.

Стандартизация направлена на отмену различий и, следовательно, не признает обоснованность причин, которые могут учитывать эти различия.

Стандартизация означает, что для всех ситуаций применяется единый стандарт или правило.

В то время как международная стандартизация подразумевает движение к глобальному единообразию, гармонизация подразумевает движение к сродству в выборе между альтернативными методами учета.

Международная стандартизация определяется как процесс, который сдерживает выбор и результаты в конечном счете в принятии одного и того же метода учета всеми субъектами во всех странах, тогда как международная гармонизация - это процесс, который приводит к систематическому выбору между методами учета, зависящими от характера субъекта и ее операционной среды, но в остальном независимо от того места, в котором субъект регистрируется.

Основные мотивы для учета на методологической основе по методу начисления – это необходимость сбора соответствующей информации, чтобы сделать возможным макроэкономические процессы принятия решений и бюджетного надзора, а также улучшить статистические расчеты и отчетность [74 - 75].

В заключение, МСФООС представляется подходящим решением для удовлетворения информационных потребностей государственных органов с целью, что наличие единой учетной информации будет достаточным для контроля общей суммы государственных расходов и государственного долга, предотвращения будущих кризисов в области общественного финансирования.

Наконец, принятие стандартов учета в государственном секторе – это не только технический вопрос, но и прежде всего социально-экономический и политический вопрос.

Эта долгосрочная перспектива даст правительствам возможность оценить и обсудить все риски, связанные с некритическим вводом стандартов и практики учета, которые были разработаны для хозяйствующих субъектов с целью удовлетворения информационных потребностей конкретных заинтересованных пользователей, потенциальных поставщиков финансовых ресурсов [45 - 46]

Но, выступая за внедрение учета на основе метода начисления, не требуется устранение бюджетного учета.

При этом, необходимо понимание, что изменения в правилах учета и отчетности в условиях внедрения методологической основы по методу начисления не связаны с необходимостью отмены или замены кассового учета для определенных задач в государственном секторе.

Кассовый метод используется в настоящее время и будет использован и в будущем для целей контроля за исполнением бюджета, наряду с внедрением принципов бюджетирования по методу начисления.

Результатом применения новых методологических подходов в условиях внедрения метода начисления является признание и последовательное представление всех объектов учета, таких как активы и обязательства, что обеспечит представление полного и достоверного финансового положения и позволит правильно оценить устойчивость в целом финансового положения. Процесс реформирования системы бухгалтерского учета связан с совершенствованием и дальнейшим развитием новых положений по признанию и представлению новых объектов учета в финансовых отчетах.

Таким образом, проводимые реформы системы бухгалтерского учета в государственном секторе по анализу международного опыта свидетельствуют о сближении с системой организации бухгалтерского учета частного сектора.

Во-первых, в процессе реформы государственные учреждения осуществляют переход на метод начисления, который является характерным для субъектов частного сектора, и во-вторых, МСФООС в качестве методологической основы принимают МСФО.

Поэтому бухгалтерский учет на основе метода начисления не может заменить полностью бюджетный учет, который позволяет контролировать источники формирования и направления использования бюджетных средств.

На самом деле даже хозяйствующие субъекты частного сектора формируют бюджеты для управления финансовыми потоками, наряду с подготовкой финансовой отчетности на основе метода начисления.

Субъекты государственного сектора в Республике Казахстан представляют бюджетные заявки, которые занимают центральное место в процессе принятия решений на государственном уровне по выделению лимитов финансирования.

В условиях внедрения методологических положений по методу начисления появляются новые возможности контроля за государственными активами и обязательствами. Кроме того, в процессе принятия решений по планированию бюджетных инвестиций использование более полной

информации по учтенным активам и имеющихся в настоящее время обязательствам, и вновь возникающих обязательств, что позволяет формировать полезную информационную базу для принятия решений в процессе бюджетного планирования и контроля.

Обеспечение возможности применения учетной модели, позволяющей последовательно комбинировать и кассовый метод, и метод начисления, и которая является специфичной для субъектов государственного (общественного) сектора определяет необходимость применения двух методов учета.

Согласно теории, исторически применяемая модель учета затрат, лежащая в основе организации бухгалтерского учета при бюджетировании в государственном секторе, определена на основе кассового метода.

При этом, в условиях перехода на метод начисления и присущий данному методу учет по справедливой стоимости, вызывают необходимость решения возникающих вопросов методологического и практического характера.

Проблемы разработки правил бухгалтерского учета по признанию, учету, оценке и представлению активов, обязательств, доходов и расходов в финансовой отчетности субъектов общественного (государственного) сектора связаны с существующими противоречиями и несоответствиями основополагающей концепции международных стандартов МСФО для частного сектора особенностям системы учета и отчетности в общественном (государственном) секторе экономики. В настоящее время существующие противоречия не позволяют эффективно и в полной мере проводить реформирование системы бухгалтерского учета в государственном секторе.

Необходима концептуальная модель реформирования системы бухгалтерского учета в государственном секторе, позволяющая развивать методологические основы бухгалтерского учета с учетом особенностей признания объектов и идентификации субъектов государственного сектора на новой классификационной основе.

Выводы, сформулированные в ходе научных дискуссий о невозможности применения методов оценки объектов учета по справедливой стоимости в государственном секторе в соответствии с теоретической основой балансового подхода, характерного для субъектов частного сектора, по нашему мнению, не в полной мере обоснованы.

Поскольку отсутствует концептуальная модель развития системы бухгалтерского учета в государственном секторе, позволяющая разграничить объекты учета по соответствующим уполномоченным государственным органам по уровням государственного управления, идентифицируемые как отдельные субъекты финансовой отчетности. Безусловно на уровне государственных учреждений система бухгалтерского учета требует реализации иных целей и задач по формированию бюджетной и финансовой отчетности. В составе основных первоочередных задач для организации системы бухгалтерского учета на уровне государственных учреждений будут

выступать задачи по информационной обеспеченности принципов подотчетности и контроля выполнения планов финансирования. Что характерно для кассовой основы системы бухгалтерского учета.

В соответствии с нерыночной моделью бухгалтерского учета дефицит или профицит, определенный на основе метода начисления как разница между доходами и расходами, имеют разное значение от прибыли или убытка от рыночной деятельности. Этот результат показывает текущую способность за счет поступлений от налогообложения покрывать расходы в целом государственного сектора, а на уровне ГУ за счет поступлений от финансирования в результате распределения бюджетных ресурсов покрывать свои расходы.

Следует отметить, что бухгалтерский баланс, составленный на основе метода начисления, на практике будет часто иметь отрицательный итог по разделу «Чистые активы/капитал», то есть будет отрицательным с точки зрения балансирующего итога между активами и обязательствами и со временем эта отрицательная разница может только увеличиваться.

Данное соотношение между активами и обязательствами для государственного сектора по всему миру будет характерной тенденцией.

Этот факт свидетельствует о ситуациях, когда для покрытия операционных расходов используют государственный долг.

Важным отличием показателя дефицита или профицита от результата от рыночной деятельности является его целевая направленность на определение результата путем сопоставления потоков бюджетных ресурсов.

Принимая во внимание, что в большинстве стран учет доходов в бюджетном учете основывается на кассовом методе, показатель дефицита и профицита направлен на сопоставление потоков ресурсов, полученных и направленных на осуществление общественно-значимых услуг.

В условиях применения методологических положений по методу начисления признание расходов по отчетным периодам включает помимо оплаченных расходов, также начисленные, для более точного определения результатов деятельности каждого субъекта государственного сектора.

Таким образом, по методу начисления полученный результат позволяет оценить способность субъектов государственного сектора покрывать не только текущие расходы отчетного периода, но и расходы, начисленные и подлежащие оплате в будущих периодах за счет доходов отчетного периода.

Но в целом для субъектов государственного сектора характерно соответствие планируемых расходов с суммой запрашиваемого финансирования согласно бюджетным заявкам, что приводит к равенству доходов и расходов в Отчете о результатах финансовой деятельности ГУ, за исключением неденежных расходов, например, как расходы по начисленной амортизации долгосрочных активов и других.

При оценке процессов перехода на метод начисления и направлений совершенствования системы бухгалтерского учета в государственном секторе

на уровне получателей бюджетных средств, государственных учреждений, основными вопросами являются:

- какова полезность результата, полученного в Отчете о результатах финансовой деятельности;
- какие показатели могут быть рассчитаны на основе определенного показателя дефицита и профицита;
- возможность сопоставления результатов деятельности субъектов государственного и реального сектора;
- полезность полученных результатов для оценки эффективности и результативности деятельности субъектов государственного сектора.

В условиях внедрения метода начисления функции по информационному обеспечению данных о потоках бюджетных ресурсов от формирования до их использования выполняются не в рамках Отчета о результатах финансовой деятельности, а в рамках Отчета о движении денег.

Приоритетное положение Отчета о движении денег для субъектов государственного сектора заключается в возможности сопоставить потоки денежных средств по отчетным периодам, полученным и использованным на оплату текущих расходов, инвестиций в долгосрочные активы, финансовых инвестиций с источниками формирования денежных средств, включая внешние и внутренние привлеченные займы.

Следует отметить, что в определении активов, обязательств, доходов и расходов в концептуальных основах МСФООС прослеживаются определенные этапы развития, для которых характерны то полное сближение с МСФО, то этапы разработки стандартов, характерных только для государственного сектора.

После сопоставления подходов, основанных на справедливой стоимости или исторической стоимости понесенных затрат, формулируются разные способы представления информации для целей управления политикой государственных расходов на основе учета по методу начисления.

В условиях дореформенной системы бухгалтерского учета в государственном секторе при измерении дефицита и задолженности не требовалось применения учета на основе метода начислений.

В сравнении с предыдущей системой бухгалтерского учета, когда дефицит включает в том числе инвестиционные расходы, при применении правил по методу начисления, инвестиционные расходы не включаются для целей расчета расходов и при оценке дефицита (т.е. финансового результата).

Некоторые экономические теории делают рынок единственным способом представления, координации и управления каждой экономической деятельностью.

Основываясь на институциональном экономическом подходе, европейские ученые разрабатывают экономическую модель, способную включать системы учета по представлению и контролю над государственным управлением как неприбыльным экономическим субъектом [23 - 28].

Этот подход различает виды хозяйствующих субъектов в соответствии с конкретными экономическими и денежными процессами.

В частности, процесс создания субъектов частного сектора подкрепляется коммерческими доходами; процесс государственного управления поддерживается сбором налогов (перераспределение государственного сектора); процесс, связанный с некоммерческими организациями, поддерживается добровольными и обязательными взносами от их членов. Фактически, наличие особых видов государственных активов и государственных обязательств, расходов и доходов, которые не существуют в бизнес-предприятиях, определяет необходимость формирования системы учета и отчетности, специально предназначенной для государственного сектора.

В результате отдельные стандарты для государственного (общественного) сектора по учету и отчетности необходимы для обеспечения потребностей пользователей правительственных финансовых отчетов.

Стандарты для государственного (общественного) сектора должны отражать специфические потребности государственного управления, включая их организационные задачи и отдельные юридические полномочия, а также решать проблемы публичной отчетности, учитывающей уникальность государственной системы [18, 22, 31 - 34].

В связи с чем большинство ученых-экономистов считают, что для учета и отчетности по деятельности субъектов государственного сектора требуется специфическая модель учета.

Принимая во внимание, что субъекты государственного сектора не должны получать экономические доходы от своей деятельности, но для оценки эффективности и результативности необходима информационная система, позволяющая оценить результаты их деятельности.

Благодаря налогообложению поступают ресурсы в государственный сектор с целью осуществления государственной деятельности с особым экономическим характером. Доходы бюджета от налоговых поступлений покрывают расходы бюджета и предназначены для финансирования текущей операционной деятельности капитальных вложений, что требует организации специфического учета и отчетности.

По мнению большинства авторов, балансовый подход не в полной мере согласуется с деятельностью субъектов государственного сектора и их подотчетностью перед налогоплательщиками.

Балансовый подход не ставит в качестве первоначальных задач соответствие между начисленными и полученными доходами и начисленными и понесенными расходами по отчетным периодам на основании признания активов и обязательств, которые могут быть представлены в момент подготовки финансовой отчетности с применением разных методов оценки, в том числе по справедливой стоимости.

Однако денежные средства и финансовые потоки доминируют в государственном управлении, а источники финансирования зависят от

текущего и будущего потока налогообложения в сочетании с государственным заимствованием. Фактически, даже подход, основанный на сопоставлении доходов и расходов, должен быть адаптирован к этому типу государственного управления [21 - 28].

Ряд авторов считают, что учет по справедливой стоимости не приемлем в практике государственного учета многих стран, с контролем и представлением фактических расходов, понесенных для финансирования текущей деятельности государственных субъектов, осуществляемых на основе перераспределения полученных ресурсов. По мнению авторов только фактически понесенные расходы оправдывают и требуют взимания налогов [20 - 28].

Основной задачей для системы бухгалтерского учета в государственном (общественном) секторе является реализация функции по контролю за сохранностью активов, предоставленных субъектам государственного сектора в рамках оперативного управления или хозяйственного ведения, оценке управления государственными активами и эффективность осуществляемых мероприятий, и подотчетности субъектов государственного сектора.

В этой связи в процессе разработки Учетной политики для активов была определена модель по себестоимости (первоначальной оценке), что способствует наличию информации, применимой при выполнении функции по контролю бюджетных расходов и позволяющей их реализацию в рамках полномочий государственного учреждения.

В результате проведенного анализа процесса реформирования учета в государственном (общественном) секторе в рамках перехода на метод начисления, а также публикаций многих авторов, исследовавших данную проблему, определены особенности учета, предполагающие разные подходы методологического и методического характера в реальном и государственном секторах.

Учитывая, что система бухгалтерского учета в государственном секторе экономики изначально основывалась на подходе к учету, основанном на правильном соотношении доходов и расходов по периодам, правила учета и оценки признанных активов и обязательств в основном основываются на методологическом подходе к оценке по их исторической стоимости, то есть по стоимости затрат на приобретение признанных активов и номинальной стоимости возникших обязательств.

Эти методологические аспекты являются особенностью учета и оценки активов и обязательств субъектов государственного сектора.

В результате проведения реформы в Республике Казахстан данные методологические аспекты в государственном секторе экономики были приняты в новой системе учета, базирующейся в целом на подходе признания доходов и расходов по отчетным периодам [18, 32 - 34].

Этот подход имеет свои особенности в организации бухгалтерского учета, такие как использование исторической стоимости при оценке активов и

номинальной стоимости при оценке обязательств. Эти характеристики отличают его от других подходов к учету и оценке активов и обязательств.

В правилах ведения бухгалтерского учета в государственных учреждениях были приняты подходы, основанные на признании и оценке активов и обязательств по первоначальной и номинальной стоимости, чтобы сопоставить полученные бюджетные доходы с их использованием по отчетным периодам.

Данный подход характерен для учета и правильного сопоставления доходов и расходов.

Новая система учета предусматривает возможность признания ранее не учитываемых активов и обязательств в отчете о финансовом положении, с целью оценки эффективности бюджетных затрат и эффективного использования бюджетных ресурсов, оценки государственных долговых обязательств. Этот подход можно определить как смешанный, включающий основные элементы, как подхода доходов и расходов, так и балансового подхода [90 - 95].

В процессе перехода на метод начисления в государственном секторе были обнаружены принципиальные особенности, различия, между методологическими и методическими аспектами, используемыми в реальном секторе и государственном секторе. В частности, переход на метод начисления предполагает признание активов и обязательств на балансе, что требует широкого применения балансового подхода по оценке их по справедливой стоимости, как это используется в МСФО. Однако, в государственном секторе организация бухгалтерского учета исторически была основана на методологическом подходе, связанном с правильным соотношением доходов и расходов по периодам. В связи с этим, учет и оценка вновь признанных активов и обязательств должны производиться на основе исторической стоимости, т.е. по стоимости понесенных затрат и номинальной стоимости возникшего обязательства.

В государственном секторе экономики сложился методологический подход, основанный на правильном соотношении доходов и расходов по периодам, что отражается в организации бухгалтерского учета и оценке активов и обязательств по исторической стоимости (по стоимости понесенных затрат, по номинальной стоимости возникшего обязательства). Этот подход является характерным для государственного сектора Республики Казахстан и отличается от подходов, используемых в частном секторе, где широко применяется балансовый подход по оценке по справедливой стоимости, аналогичный методологическим подходам МСФО. [32 - 34].

В результате реформы в Республике Казахстан был принят методологический подход, который объединяет элементы балансового подхода и подхода правильного соотношения доходов и расходов. При этом при оценке активов применяется историческая стоимость, а при оценке обязательств - номинальная стоимость, что соответствует приоритету подхода правильного соотношения доходов и расходов. Этот смешанный подход

позволяет достигнуть более точной и достоверной оценки финансового положения государственных учреждений и эффективного использования полученных бюджетных доходов. [18, 90 - 95].

Применение модели по переоцененной стоимости, справедливой стоимости позволяет представить информацию в большей степени близкой к положениям международных стандартов для субъектов частного сектора, тем не менее в правилах по учету была выбрана модель учета по себестоимости и по номинальной стоимости.

В разработанных правилах ведения бухгалтерского учета в государственных учреждениях приняты подходы по признанию и оценке активов и обязательств по номинальной стоимости и по первоначальной стоимости с целью возможности сопоставления полученных бюджетных доходов и их использования, признанных в качестве расходов.

Разработанные правила ведения учета на уровне государственных учреждений имеют в основе методологические положения подхода с точки зрения правильного соотношения доходов и расходов по отчетным периодам и, соответственно, пока еще нет разработанных методологических положений по учету и подготовке финансовой отчетности по субъектам государственного управления по соответствующим уровням бюджета.

В рамках Учетной политики государственных учреждений Республики Казахстан применяются следующие правила по признанию и оценке активов и обязательств:

- по учету и оценке финансовых инвестиций в субъекты квазигосударственного сектора – по фактически понесенным затратам (себестоимости);

- по учету и оценке займов, предоставленных по бюджетному кредитованию – по себестоимости;

- при первоначальном признании объект основных средств отражается по себестоимости, то есть по фактическим затратам;

- последующий учет основных средств государственное учреждение осуществляет с использованием модели учета по фактическим затратам: после первоначального признания в качестве актива учет объекта основных средств производится по его себестоимости за минусом любой накопленной амортизации и любых накопленных в результате обесценения убытков;

- изменение первоначальной стоимости основных средств допускается в случаях оценки активов, проводимой в соответствии с решениями Правительства Республики Казахстан;

- при оценке незавершенного строительства используется методика фактических затрат;

- при первоначальном признании инвестиционная недвижимость отражается по себестоимости, то есть по фактическим затратам;

- последующий учет инвестиционной недвижимости государственное учреждение осуществляет с использованием модели по фактическим затратам: после признания в качестве актива учет объекта инвестиционной

недвижимости производится по его себестоимости за минусом любой накопленной амортизации и любых накопленных в результате обесценения убытков;

- нематериальный актив первоначально признается по себестоимости, то есть по фактическим затратам;

- последующий учет нематериального актива производится по модели учета по фактическим затратам: по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения;

- займы, полученные в государственном секторе, при учете оцениваются по номинальной стоимости [13 - 14].

Государственные учреждения могут сопоставлять доходы и расходы по периодам благодаря принципам бюджетного финансирования, которое выделяется на основе утвержденных лимитов по отчетным периодам.

Однако следует учитывать, что финансовый результат деятельности государственного учреждения будет отрицательным, поскольку финансирование выделяется только на оплату кассовых расходов, начисленные неденежные расходы приведут к признанию отрицательного результата.

Когда используется кассовый метод для определения финансового результата на уровне республиканского и местных бюджетов в Республике Казахстан, возникает проблема сопоставления доходов и расходов по отчетным периодам. Поскольку кассовый метод учитывает только фактически полученные налоговые и неналоговые поступления за отчетный период, он не учитывает расходы по обязательствам, которые были приняты в предыдущих периодах. Это может привести к неверному определению финансового результата и затруднить анализ финансового положения государственных бюджетов.

При переходе на метод начисления одной из главных проблем становится задача правильного сопоставления доходов и расходов по отчетным периодам для определения финансового результата.

Таблица 19 – Модели учетной системы

Наименование	Модель учетной системы, в основе которой лежит балансовый подход	Модель учетной системы, в основе которой лежит подход по соотношению доходов и расходов
Оценка	По справедливой стоимости	По исторической стоимости (себестоимости)
Метод с точки зрения статистических основ подготовки отчетности	Метод запасов	Метод потоков
Цель	Достоверная оценка	Контроль
Фокус	Богатство (собственность), имущественный комплекс	Поступления и выплаты (доходы и расходы)

Внедрение и распространение МСФООС основано на положениях, что эффективное управление государственными ресурсами должно быть основано на принципах экономической эффективности и результативности, и для этого необходима достоверная и своевременная финансовая информация. Реформа направлена на формирование такой информации, которая помогает принимать обоснованные решения на основе анализа финансового положения и результатов деятельности государственного сектора, анализировать их и сравнивать с результатами разных государственных учреждений и/или иностранных государств.

Следует отметить, что в таблице 19 нет классификационной основы применяемых моделей учетных систем с учетом уровня подотчетности, с определением отчитывающегося субъекта и определением периметра подотчетности (таблица 19).

Данная таблица отражает методологический подход по учету и оценке объектов без определения особенностей границ подотчетности в государственном секторе, без определения периметра отчитывающегося субъекта, составляющего финансовую отчетность. Но следует отметить, что, принимая в основе реформирования системы бухгалтерского учета в государственном секторе методологические положения МСФО для частного сектора, необходимо прежде всего определить и идентифицировать субъект финансовой отчетности.

В Концептуальных положениях и стандартах МСФООС, и соответственно в научных публикациях и исследованиях, нет разработанной концептуальной модели организации учета и подготовки финансовой отчетности, учитывающих подотчетность в государственном секторе.

Следует обратить внимание, что в отношении принятия или адаптации МСФООС подразумевают логику финансовой оценки, особенно применимую к финансовым инструментам, которые объединяют финансовые активы и финансовые обязательства. Измерение по справедливой стоимости требуется при первоначальном признании для всех финансовых инструментов и представляет собой основной вариант для большинства из них.

Значительная часть долговых ценных бумаг может быть оценена по текущим рыночным ценам или на основе текущих процентных ставок.

Согласно исследованию, проведенному Ernst&Young по практике учета государствами-членами, только Соединенное Королевство, Латвия и Литва заявляют о необходимости учета справедливой стоимости финансовых обязательств, в то время как Чехия, Испания, Польша и Эстония заявляют о смешанной модели; никакие государства-члены ЕС, не применяют учет справедливой стоимости финансовых обязательств.

Стандарты по учету финансовых инструментов МСФООС 28 – 30, на смену которым в 2020 году был выпущен МСФООС 41, рассматриваются как недостаточно адаптированные к характеристикам государственного сектора. В частности, классификация финансовых активов, требуемая настоящими стандартами, рассматривается как не подходящая для некоторых стран [96].

Эти стандарты могут вызвать затруднения в некоторых странах, где используется методика оценки на основе номинальной стоимости. В соответствии с МСФООС, после первоначального признания некоторые финансовые активы и финансовые обязательства должны оцениваться по амортизированной стоимости, используя метод эффективной процентной ставки по инвестициям, которые будут сохранены до погашения.

Учет финансовых инструментов на основе справедливой стоимости при первоначальном признании также считается сложным, поскольку компании должны применять суждение при определении рыночной стоимости аналогичных инструментов с таким же сроком, валютой и профилем риска на дату операции.

Однако есть дополнительные потенциальные проблемы, которые не были еще должным образом исследованы. К ним относятся отчетность по эффективности в государственном секторе, представление бюджетов в виде финансовой отчетности общего назначения, комментарии руководства (обсуждение и анализ управления) и партнерские отношения между государственным и частным секторами (различные формы государственно-частного партнерства, соглашения о концессиях на услуги).

Так одни из актуальных и нерешенных вопросов связаны с признанием и отражением в финансовой отчетности активов и обязательств, которые ранее не признавались на балансе субъектов государственного сектора.

Следует ли капитализировать все государственные активы, учитывая масштабность поставленных задач по составлению баланса государственных активов и обязательств в процессе перехода на метод начисления? [84 - 89].

В то время как публикации в основном сосредоточены отдельно на ограниченном количестве активов, таких как инфраструктура или активы наследия, одной из основных целей диссертационной работы в разработке целостного и систематизированного подхода к процессу подготовки баланса государственных активов и обязательств.

При организации бухгалтерского учета в процессе перехода от кассового метода к методу начисления необходимо разработать систематизированные и концептуальные положения касательно критериев признания и оценки ранее не признанных активов и обязательств, принимая во внимание различие между частным и государственным секторами экономики, поскольку правила признания и учета активов в частном секторе не могут быть применены к государственному сектору без существенных изменений и учета особенностей активов и обязательств государственного сектора [90 - 95].

С точки зрения некоторых авторов в государственном секторе «деловые активы» (например, здания и оборудование) следует отличать от «специфических государственных активов» (например, художественных галерей), где последние должны быть представлены в балансе как общественные активы, находящиеся в управлении со стороны правительств для осуществления общественного блага [90 - 95].

В дополнение к этим конкретным проектам в государственном секторе IPSASB имеет программу конвергенции МСФО и программу конвергенции статистической базы, которой он должен управлять, и обязался возглавить совместный проект с национальными разработчиками стандартов государственного сектора и аналогичными организациями для разработки международной концептуальной основы для отчетности государственных учреждений.

Концепция первой части

Задачей совершенствования информационного обеспечения государственного управления является формирование новой системы учета и отчетности на методологической основе по методу начисления.

В процессе внедрения методологических положений по методу начисления возникают учетные проблемы по формированию полного баланса государственных активов и обязательств в общественном (государственном) секторе Республики Казахстан, связанные с отсутствием разработанных методологических и методических положений по признанию и оценке ранее не признанных активов и обязательств, представляющих собой неконтролируемые со стороны отдельных государственных субъектов объекты учета. В государственном секторе большая часть объектов бухгалтерского учета не является, с точки зрения концептуальных основ международных стандартов для частного сектора, активами или обязательствами отдельных организаций, поскольку не контролируются ими.

Государственные учреждения в Республике Казахстан, как субъекты финансовой отчетности, не контролируют большую часть объектов учета, подлежащих признанию и оценке при подготовке баланса государственных активов и обязательств в условиях внедрения метода начисления.

Большая часть ресурсов и обязательств в государственном секторе не признаны для целей финансовой отчетности, поскольку не разработаны методологические основы признания ресурсов и обязательств, администрируемых со стороны отдельных уполномоченных государственных органов.

Учитывая особенности государственного сектора, следует, что юридическое право собственности на ресурсы, является одним из методов доступа к ресурсам. Однако, права на сервисный потенциал или способность генерировать экономические выгоды в государственном секторе могут существовать без юридического права собственности на ресурсы.

Таким образом, юридическое право собственности на ресурсы не является существенной характеристикой актива в государственном секторе.

Актуальными являются вопросы разработки концептуальной модели бухгалтерского учета признания и представления активов, как контролируемых, так и только администрируемых со стороны уполномоченных субъектов государственного сектора, с целью формирования полного баланса активов и обязательств в финансовой отчетности государственного сектора в целом.

2 КОНЦЕПТУАЛЬНАЯ МОДЕЛЬ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН

2.1 Концептуальные положения формирования баланса государственных активов и обязательств: классификация и признание в финансовой отчетности активов и обязательств

При разработке единой методологической основы для систем бухгалтерского учета для субъектов государственного сектора и частного сектора, по-нашему мнению, следовало бы прежде всего установить порядок признания и отражения объектов учета с точки зрения определения и обособления отдельных границ конкретных субъектов финансовой отчетности государственного сектора. Данному аспекту с учетом особенностей организации бухгалтерского учета в государственном секторе не было уделено должного внимания.

По-нашему мнению, основное внимание в дискуссиях было уделено методологическим проблемам процесса конвергенции со стандартами МСФО, без акцентирования на самом важном моменте организации бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности по определению границ отчитываемых субъектов с учетом их полномочий по владению и распоряжению объектами учета [31 - 34].

По-нашему мнению, в дискуссиях не были затронуты проблемы по признанию и оценке активов и обязательств, доходов и расходов со стороны государственных учреждений, как субъектов финансовой отчетности, с учетом нормативно-правовой основы конкретных юрисдикций, определяющих полномочия по их владению, распоряжению и управлению.

Одним из основных направлений развития системы учета и отчетности в государственном секторе является, по-нашему мнению, разработка методологических положений по признанию и отдельному отражению контролируемых и администрируемых со стороны уполномоченных органов объектов учета [31 - 34, 91 - 95].

По-нашему мнению, в настоящее время в правилах ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности в общественном (государственном) секторе Республики Казахстан отсутствуют положения, позволяющих классифицировать и отдельно отражать контролируемые и администрируемые объекты учета [31 - 34, 91 - 95].

По-нашему мнению, основные методологические и практические проблемы в процессе развития системы бухгалтерского учета в государственном секторе связаны с отсутствием концептуальной модели по представлению объектов учета и содержания финансовой отчетности с точки зрения определения уровня подотчетности. По результатам проведенного исследования рекомендуется разработанная концептуальная модель развития

организации учета и отчетности в государственном секторе, взаимосвязанной и интегрированной по уровням подотчетности.

На основе систематизации и анализа международного опыта следует привести примеры организации учета без признания администрируемых объектов учета в финансовой отчетности.

Согласно положениям Австралийского стандарта объекты учета, признанные в отчете о финансовом положении, будут включать активы и обязательства, которые государственный департамент контролирует и может использовать для достижения своих целей.

Информация о ресурсах, которые государственный департамент собирает или распределяет от имени другого лица и ресурсов, которые государственный департамент имеет законную опеку над ними, но не контролирует, может быть релевантной для оценки эффективности и может быть включена как дополнительные раскрытия в финансовом отчете общего назначения.

Однако такие ресурсы не должны признаваться в операционном отчете правительственного департамента, отчете о финансовом положении, отчете о движении денег.

Дополнительные требования к отчетности могут существовать в отношении трастов, которыми управляет правительственный департамент, но не контролирует их.

В соответствии с этими требованиями к отчетности специального назначения финансовые отчеты могут быть подготовлены для выполнения обязательств правительственных департаментов по подотчетности перед назначенными пользователями.

В процессе анализа процесса конвергенции МСФООС и МСФО были рассмотрены исторические аспекты развития и становления международных профессиональных организаций, определяющих основные правила подготовки финансовой отчетности.

Важным этапом в процессе реформирования системы бухгалтерского учета в государственном секторе должен стать сбор информации об активах и обязательствах, подлежащих признанию согласно новым правилам учета.

И наиболее сложным этапом в процессе реформирования, по мнению многих ученых, является формирование полной информации о запасах нефинансовых активов, и их достоверная оценка.

В процессе реформирования должна быть введена полностью разработанная система учета по методу начисления, которая обеспечивала бы возможность подготовки полного баланса государственных активов и обязательств [17].

Следует прежде всего обратиться к концептуальным положениям МСФООС по определению активов и обязательств, и сопоставить данные положения с практикой учета в государственном секторе и частном секторе.

Активы в государственном секторе определяются как ресурсы, которыми субъект управления располагает благодаря прошлым событиям и

которые могут принести экономические выгоды в будущем или использоваться как ресурсы, содержащие потенциал услуг. [10 - 11].

Контроль определяется как способность предприятия извлекать выгоду из актива.

В области деятельности с целью извлечения прибыли наличие контроля у субъекта легко определить, так как он обычно соответствует владению активом, а владелец интерпретируется как имеющий все экономические права и таким образом контролирующий актив.

Однако это сложнее в случае с государственным сектором, где могут возникать различные уровни государственной собственности, с учетом существования различных уровней государственного управления.

В связи с этим актуальной проблемой является определение порядка признания и представления общественных ресурсов, составляющих объекты государственной собственности, принимая во внимание, что государственные капитальные ресурсы в целом не содержат будущих экономических выгод в том понимании, в котором трактуются активы в соответствии с концептуальными основами МСФО.

В результате перехода на новые методологические основы по методу начисления в Республике Казахстан процессу признания и представления в финансовой отчетности подлежат ранее не учтенные активы и обязательства. В результате процесса реформирования системы бухгалтерского учета в государственном секторе возникает насущная потребность в проведении исследований по методологическим проблемам признания и оценки активов и обязательств, которые ранее, при старой системе учета по кассовому методу, не подлежали признанию и включению в бухгалтерский баланс.

В рамках данного исследования были поставлены цели и рассмотрены методологические, методические и практические аспекты формирования полной и достоверной информации при составлении баланса государственных активов и обязательств. В результате проведенного исследования были сформулированы выводы, что для реализации целей подготовки баланса государственных активов и обязательств прежде всего необходимо определить методологические основы по признанию администрируемых со стороны уполномоченных органов активов и обязательств на балансе соответствующих субъектов финансовой отчетности.

До настоящего времени по проблемам правильного признания администрируемых активов и обязательств в государственном секторе не проводились исследований, и не уделялось должного внимания направлениям совершенствования бухгалтерского учета по данной группе активов и обязательств.

В Республике Казахстан государственная собственность состоит из республиканской и коммунальной собственности. Республиканская собственность включает имущество, принадлежащее государственным республиканским юридическим лицам и государственной казне. Коммунальная собственность включает имущество, принадлежащее

коммунальным юридическим лицам и местной казне. Коммунальная собственность подразделяется на областную и районную в зависимости от уровня местного государственного управления [98].

Если государственные юридические лица не владеют определенным имуществом, то оно становится частью республиканской или местной казны в Казахстане. В случае использования кассового метода бухгалтерского учета, затраты на это имущество признаются расходами бюджета и учитываются при составлении отчета об исполнении планов финансирования.

Следовательно, такие затраты по кассовой основе не подлежали капитализации. Например, затраты по приобретению ценных бумаг, или по формированию/пополнению УК квазигосударственных компаний из республиканского бюджета в бухгалтерском балансе отдельных государственных юридических лиц не подлежали признанию. Поскольку не были разработаны теоретические и методологические положения по учету администрируемых объектов учета, и в целом не существовала классификация объектов учета на контролируемые и администрируемые. Поэтому, по нашему мнению, в процессе дальнейшего совершенствования организации учета и формирования отчетности в государственном секторе необходима новая концептуальная основа в виде разработанной модели по классификации объектов учета на контролируемые и администрируемые, с определением порядка по их признанию и представлению в отчетности государственных учреждений (приложение А).

Также не подлежали признанию в бухгалтерском учете и не включались в бухгалтерский баланс обязательства по внешним займам, пенсионные обязательства, обязательства по государственным гарантиям, оценочные обязательства.

Поэтому в процессе внедрения метода начисления возникает необходимость по признанию и отражению в финансовой отчетности отдельных субъектов государственного сектора новые виды активов и обязательств, основанных на новой концептуальной модели по определению, классификации и признанию объектов учета.

Следует обратить внимание, что в процессе перехода в Республике Казахстан на первом этапе реформы по вопросам признания отдельных активов и обязательств, доходов и расходов не контролируемых, а лишь администрируемых со стороны государственных учреждений, порядок признания и учета только по некоторым видам активов и обязательств был разработан с учетом Постановления правительства, определяющего полномочия государственных органов [31 - 34, 91 - 92]. Следует отметить, что при этом данные положения не базировались на системном исследовании характера и классификации некоторых видов объектов учета, необходимость признания которых было вызвано процессом реформирования системы бухгалтерского учета.

На первом этапе реформы (2009-2014), охватывающий бухгалтерский учет только на уровне получателей бюджетных ресурсов, в рамках

финансовой отчетности государственных учреждений доходы были признаны только в объеме выделенных бюджетных ассигнований (финансирования).

На втором этапе реформы (2018) планировалась подготовка консолидированной финансовой отчетности на уровне республиканского и местных бюджетов с включением налоговых и неналоговых доходов.

Но в условиях отсутствия комплексного исследования по проблемам признания и бухгалтерского учета доходов по налоговым и неналоговым поступлениям по данным видам доходов не был определен порядок учета и признания или были приняты отдельные изменения в действующие правила, план счетов государственных учреждений, подготовки ФО и КФО (консолидированной финансовой отчетности), которые содержат, по-нашему мнению, противоречивые положения, с нарушением концептуальных и методологических основ бухгалтерского учета.

Также, по-нашему мнению, с нарушением концептуальных и методологических основ бухгалтерского учета были разработан документ по учету доходов от налоговых и неналоговых поступлений.

Наше мнение заключается в том, что для разработки методологических и методических тезисов по признанию не контролируемых активов, обязательств, доходов и расходов отдельными государственными учреждениями и для установления правил представления этой информации в финансовой отчетности необходимо определить формат финансовой отчетности для субъектов государственного сектора, которые имеют полномочия на администрирование отдельных видов активов, обязательств, доходов и расходов.

Согласно приказу Министра финансов Республики Казахстан от 1 августа 2017 года № 468 были утверждены новые правила подготовки финансовой отчетности для государственных учреждений. Эти правила заменили более ранние правила, которые были утверждены Приказом Министра финансов Республики Казахстан от 8 июля 2010 года № 325.

Следует отметить, что данные изменения были вызваны необходимостью формирования КФО (консолидированной финансовой отчетности) на уровне республиканского бюджета с включением доходов по налоговым и неналоговым поступлениям, а также новых ранее не учтенных активов и обязательств. В условиях отсутствия комплексного исследования по проблемам развития теоретических и методологических положений по определению формата и порядка составления финансовой отчетности, включающей не только контролируемые, но и возможно некоторые виды администрируемых объектов, таких как доходы от налоговых и неналоговых поступлений, ранее неучтенные активы и обязательства, в государственном секторе сталкиваются с выпуском финансовой отчетности, содержащей нарушения методологического характера [15].

По-нашему мнению данные нарушения связаны с отсутствием разработанных методологических подходов по классификации объектов учета на контролируемые и администрируемые, концептуальной модели по

признанию администрируемых объектов учета по отдельным идентифицируемым субъектам государственного сектора, уполномоченных по их признанию и отражению в финансовой отчетности.

Учетная политика была изменена согласно Приказу Министра финансов Республики Казахстан от 7 сентября 2010 года № 444 с добавлением изменений и дополнений, которые были утверждены в соответствии с Приказом Министра финансов Республики Казахстан от 13 января 2017 года № 15 [14].

В разделе 22 «Доходы и расходы», пункт 87, государственное учреждение включает доходы от необменных операций, включая финансирование текущей деятельности, финансирование капитальных вложений, финансирование за счет внешних займов, трансферты и субсидии, гранты, спонсорская и благотворительная помощь и другие необменные операции, а также налоговые и неналоговые поступления.

В составе доходов от обменных операций у государственных учреждений включаются не только доходы от продажи товаров, работ и услуг, но и поступления от продажи основных капитальных активов и финансовых активов государства. Однако, эти изменения в Учетной политике не соответствуют методологической основе признания доходов по методу начисления в соответствии с МСФООС. Такие изменения не должны были быть внесены без учета концептуального подхода к методу начисления, который является основой формирования финансовой отчетности на уровне государственных учреждений.

По-нашему мнению, следует разработать в качестве концептуальной модели правила классификации и признания объектов учета с целью устранить противоречия по учетной политике, в результате которых в одной отчетности совмещены данные о доходах и расходах по операциям как с точки зрения государственного учреждения, как обособленного субъекта государственного сектора, так и с точки зрения поступлений в бюджет в целом.

В соответствии с пунктом 87 доходы от неналоговых поступлений и продажи основного капитала и финансовых активов государства признаются уполномоченным органом в момент поступления денежных средств в республиканский бюджет. Однако включение этих статей в формат финансовой отчетности для государственных учреждений, как отдельных субъектов государственного сектора, противоречит МСФООС. Приказом Министра финансов Республики Казахстан № 281 от 15 июня 2010 года был утвержден План счетов бухгалтерского учета государственных учреждений, в который были внесены изменения и дополнения Приказом Министра финансов Республики Казахстан от 10 февраля 2017 года № 95. В новом разделе 1040 "Контрольный счет наличности для учета поступлений и расчетов" введены счета 1044 "КСН местного самоуправления", 1045 "КСН целевого финансирования", 1046 "КСН республиканского бюджета" и 1047 "КСН местных бюджетов". Этот раздел предназначен для учета денежных

средств государственных учреждений, полученных от благотворительной помощи, платных услуг, услуг временного размещения, местного самоуправления и поступлений в республиканский и местные бюджеты.

Включение счетов для учета поступлений в республиканский и местные бюджеты в План счетов бухгалтерского учета государственных учреждений не соответствует методу начисления и правилам бухгалтерского учета, утвержденным для государственных учреждений с 2013 года. Кроме того, предыдущий план счетов был разработан для государственных учреждений в качестве получателей бюджетных ресурсов на этапе бюджетного распределения и использования.

Внесенные изменения и дополнения не соответствуют методологическим основам организации бухгалтерского учета на уровне государственных учреждений по методу начисления.

Изменения, внесенные в ранее утвержденные правила по Плану счетов бухгалтерского учета государственных учреждений, не должны были быть проведены с нарушением концептуального подхода к методу начисления, основанному на Международных стандартах финансовой отчетности для государственных учреждений.

В разделе 1200 «Краткосрочная дебиторская задолженность» включены следующие счета: 1291 «Краткосрочная дебиторская задолженность по расчетам по налоговым и неналоговым поступлениям», 1292 «Краткосрочная дебиторская задолженность по расчетам с плательщиками по налоговым поступлениям в бюджет», 1293 «Краткосрочная дебиторская задолженность по расчетам с плательщиками по неналоговым поступлениям в бюджет» и 1294 «Краткосрочная дебиторская задолженность по расчетам от реализации основного капитала и финансовых активов государства».

Нарушением методологических основ организации бухгалтерского учета на уровне государственных учреждений является включение в План счетов для учета дебиторской задолженности по расчетам с плательщиками по налоговым и неналоговым поступлениям в республиканский и местные бюджеты. Это противоречит концептуальному подходу, который ориентирован на получателей бюджетных ресурсов на этапе распределения и использования бюджетных средств.

Без разработки Единого плана счетов на новой методологической основе организации бухгалтерского учета с точки зрения единой бюджетной системы не представляется возможным внесение изменений в План счетов, не содержащих ошибок и искажений в отношении методологической основы организации бухгалтерского учета.

Во-вторых, как следствие не полной проработанности, вышеуказанные изменения в План счетов были внесены без учета логической последовательности представления и структуры построения Плана счетов и значимости счетов.

Изменения в Плане счетов бухгалтерского учета государственных учреждений не соответствуют его логической структуре. Кроме того,

внесенные правки должны были быть разработаны с соблюдением концептуального подхода по методу начисления в соответствии с МСФООС, который является методологической основой для формирования финансовой отчетности на уровне государственных учреждений.

В целом в разработанный план счетов для государственных учреждений в условиях внедрения метода начисления не должны быть включены новые счета, которые приводят к нарушению принятой методологической основы в соответствии с методом начисления по МСФООС, с нарушением определенной сферы применения принятого ранее плана счетов.

Без разработки Единого плана счетов на новой методологической основе организации бухгалтерского учета с точки зрения единой бюджетной системы не представляется возможным внесение изменений в План счетов, не содержащих ошибок и искажений в отношении методологической основы системы учета в государственных субъектах.

С учетом внесенных изменений:

Подраздел 5200 "Финансовый результат" используется для учета накопленных результатов от финансовой деятельности государственного учреждения. Он включает четыре счета:

- счет 5210 "Финансовый результат отчетного года", который используется для учета финансового результата за отчетный период;

- счет 5220 "Финансовый результат предыдущих лет", который предназначен для учета накопленных финансовых результатов от деятельности государственного учреждения за предыдущие годы;

- счет 5230 "Финансовый результат отчетного периода по поступлениям в бюджет", который используется для учета финансовых результатов за отчетный период от поступлений в бюджет;

- счет 5240 "Финансовый результат предыдущих лет по поступлениям в бюджет", который предназначен для учета накопленных финансовых результатов по поступлениям в бюджет за предыдущие годы.

Во-первых, следует обратить внимание на тот факт, что в рамках данного нормативно-правового акта План счетов определяется как предназначенный для государственных учреждений.

План счетов для государственных учреждений при переходе на метод начисления не должны быть включены новые счета, которые приводят к нарушению принятой методологической основы по методу начисления согласно МСФООС, с нарушением определенной сферы применения принятого ранее плана счетов.

Без разработки Единого плана счетов на новой методологической основе организации бухгалтерского учета с точки зрения единой бюджетной системы не представляется возможным внесение изменений в План счетов, не содержащих ошибок и искажений в отношении методологической основы организации бухгалтерского учета государственных учреждений.

В Подразделе 6000 «Доходы от необменных операций» добавлены новые субсчета к счету 6080, который относится к общей категории «Прочие

доходы от необменных операций». В эту категорию входят не только ранее учтенные счета 6010, 6020, 6030, 6040, 6050, 6060 и 6070, но и новые субсчета, такие как 6081 «Доходы от налоговых поступлений в бюджет», 6082 «Доходы от неналоговых поступлений в бюджет» и другие.

Во-вторых, в План счетов бухгалтерского учета включены счета для учета доходов государственного учреждения и доходов по налоговым и неналоговым поступлениям в республиканский и местные бюджеты, что противоречит методологическим основам организации бухгалтерского учета на уровне государственных учреждений.

Следует обратить внимание, что бухгалтерский учет на уровне государственных учреждений был организован с точки зрения получателей бюджетных ресурсов на этапе распределения и использования бюджетных средств, и соответственно внесенные позже изменения в План счетов приводят к нарушению его логической и методологической основы.

Во-вторых, как следствие не полной проработанности, вышеуказанные изменения в План счетов были внесены без учета логической последовательности представления и структуры построения Плана счетов и значимости счетов.

Следует обратить внимание на то, что внесенные изменения в план счетов не соответствуют логической структуре построения Плана счетов.

В целом в разработанный план счетов для государственных учреждений в условиях перехода на метод начисления не должны быть включены новые счета, которые приводят к нарушению принятой методологической основы в соответствии с МСФООС по методу начисления, с нарушением определенной сферы применения принятого ранее плана счетов.

Без разработки Единого плана счетов на новой методологической основе организации бухгалтерского учета с точки зрения единой бюджетной системы не представляется возможным внесение изменений в План счетов, не содержащих ошибок и искажений в отношении методологической основы учета и отчетности государственных учреждений.

Те же замечания относятся и к разделу по счетам учета расходов государственных учреждений.

В разделе 7 «Расходы» наряду со счетами для учета расходов государственного учреждения включен подраздел 7400 «Прочие расходы». Данный подраздел включает вновь введенный субсчет 7470 «Расходы по КСН республиканского и местных бюджетов», который предназначен для учета проведенных расходов из республиканского и местных бюджетов.

В План счетов бухгалтерского учета включены счета для учета расходов государственного учреждения и расходов по КСН республиканского и местных бюджетов, что противоречит методологическим основам организации бухгалтерского учета на уровне государственных учреждений.

По-нашему мнению, при признании активов и обязательств необходимо выбрать конкретную модель отражения администрируемых активов и обязательств в государственном секторе Республики Казахстан.

В качестве альтернативных по модели организации учета администрируемых активов и обязательств следует, по-нашему мнению, рассматривать следующие варианты:

- определение и отдельный бухгалтерский учет администрируемых активов и обязательств на особых счетах по учету имущества и обязательств как республиканской казны, так и местной казны;

- организация отдельного бухгалтерского учета администрируемых активов и обязательств с представлением в отдельном комплекте финансовой отчетности, параллельно с организацией бухгалтерского учета по контролируемым активам и обязательствам.

По первому варианту по результатам организации бухгалтерского учета администрируемых активов и обязательств формируется финансовая отчетность уполномоченных государственных органов с отдельным представлением контролируемых активов и обязательств от администрируемых объектов учета, но включая те и другие в один комплект финансовой отчетности.

По второму варианту по результатам организации бухгалтерского учета администрируемых активов и обязательств формируется отдельная финансовая отчетность уполномоченных государственных органов по администрируемым объектам учета, а по результатам учета контролируемых активов и обязательств формируется отдельная финансовая отчетность по контролируемым объектам учета.

В процессе анализа порядка признания и определения объектов учета были систематизированы особенности учетной практики и было выявлено, что для многих государственных служб в соответствии с действующим законодательством права местных и центральных органов власти часто ограничиваются правами по их содержанию и хранению.

Однако государственные органы часто не имеют права отчуждать эти активы, поскольку они получили социальный и культурный статус. В целом государственные органы обязаны нести расходы по их содержанию, но у них нет права отчуждения.

В конечном итоге правительство может принять решения путем изменения действующего законодательства в целях приватизации и распоряжения некоторыми объектами.

Другими словами, по закону или определенным решениям правительства могут изменить «статус» от полного владения до права на хранение или наоборот. Будучи владельцем, но не обладая никакими другими видами экономических прав (отчуждением или уничтожением) подразумевается другой вид собственности. Такие виды активов должны классифицироваться как «активы сообщества» и не включаться в баланс государства [79, 84 - 87]. В связи со сложностью оценки активов культурного наследия и запрет или невозможность продажи активов культурного наследия ранее актуальные проблемы методологического характера по их признанию и представлению в финансовой отчетности не имели широкого исследования.

По мнению некоторых авторов их следует рассматривать как активы общества, которые находятся в доверительном управлении со стороны правительств управляются ими как попечители граждан, и, следовательно, не включены в баланс правительства [51 - 53, 88 - 89].

Для тех долгосрочных ресурсов, которые принадлежат государственным фондам, обычно правительство имеет только права на хранение. Следовательно, они не представлены в качестве основных средств (капитальных активов) в балансе.

Стандарт включает в себя специализированную военную технику и инфраструктурные активы, но не распространяется на леса и аналогичные восстановительные природные ресурсы и права на полезные ископаемые, разведку и добычу нефти, газа и других не воспроизводимых ресурсов.

Согласно МСФООС 17, правительство не обязано признавать активы культурного наследия (то есть активы, которые имеют культурную, экологическую или историческую ценность). Однако, если правительство все же решит признать такие активы, то оно должно следовать требованиям по раскрытию информации о них. [100].

Различают долгосрочные ресурсы, предоставляющие внешние услуги, непосредственно сообществу, такие как художественные галереи и парки, с одной стороны, и ресурсы, которые с другой стороны вносят вклад в производственный процесс внутри правительства. Последние необходимы, чтобы правительствам предоставлять свои услуги «общественного блага» и услуги социального обеспечения для общества, а не использоваться для генерирования денежных средств.

Международный опыт перехода субъектов государственного сектора экономики на МСФО доказывает факт интеграции в подходы систем бухгалтерского учета в коммерческих организациях и учреждениях, финансируемых из бюджета.

По-нашему мнению, в результате конвергенции систем бюджетного и бухгалтерского учета, безусловно должны быть реализованы задачи информационного обеспечения в целях оценки эффективности использования бюджетных ресурсов, возмещению понесенных бюджетных затрат по реализации общественно значимых видов деятельности и социальных услуг.

Данную тенденцию к конвергенции правил подготовки и представления финансовой отчетности наиболее наглядно можно проследить на примере учета активов. Переход на метод начисления определяет новые требования, по первоначальной оценке, долгосрочных и краткосрочных активов, амортизации долгосрочных активов, переоценки и оценки убытков от их обесценения. В целях полного учета всех объектов, которые должны быть приняты на баланс субъектов государственного сектора экономики потребуется длительный период времени по признанию и первоначальной оценке активов. Инфраструктурные активы, такие как сети дорог, системы водо- и электроснабжения и коммуникаций, признаются объектами основных средств, если они являются частью системы или сети, имеют

специализированный характер и не имеют альтернативного использования, а также могут иметь ограничения на продажу, и если они являются недвижимыми. С другой стороны, активы культурного наследия, такие как исторические здания и монументы, места археологических раскопок, заповедники и природные охраняемые территории, а также произведения искусства, должны быть признаны в бухгалтерском балансе, если они соответствуют критериям признания активов, даже если МСФООС 17 не требует от правительства их признания. Если правительство признает активы культурного наследия, то должны применяться требования по раскрытию.

Для государственных учреждений существует ряд причин, по которым не следует признавать и отчитываться об активах культурного наследия. Это может быть связано с трудностями оценки их ценности, наличием законодательных ограничений на выбытие или с тем, что такие активы являются незаменимыми и их ценность может возрасти со временем, несмотря на ухудшение физического состояния. Также сложно определить срок их полезного использования, который может превышать один период.

Характер деятельности правительств по предоставлению основных услуг «общественных благ» и деловых услуг имеет последствия для учета государственных операций и, в частности, для концепции активов, которая уместна.

Возврат экономических выгод – это точная причина, по которой фирмы инвестируют в активы, капитальные ресурсы. Однако в государственном секторе правительства не инвестируют средства в долгосрочные ресурсы (например, дороги, оборудование для охраны общественного порядка) для получения экономических выгод, а предоставляют гражданам индивидуальные и коллективные услуги (например, по обеспечению безопасности). Таким образом, такие долгосрочные ресурсы не являются активами в соответствии с определением бизнеса.

Социальные выгоды, предоставляемые правительством, исключаются в качестве доходов от бизнес –определения активов. Таким образом, большинство капитальных ресурсов, используемых правительствами, не могут быть признаны активами по определению бизнеса. Поскольку выгоды не возвращаются к правительству. Некоторые авторы утверждают, что объекты, предоставляющие социальные выгоды, должны рассматриваться как обязательства за счет затрат, связанных с их приобретением и обслуживанием.

Концепция основных фондов в правительстве была и остается предметом дебатов на протяжении многих лет. По-нашему мнению, во-первых, решение проблемы, касающейся признания капитальных ресурсов, используемых при предоставлении основных государственных услуг сообществу, требует только того, чтобы определение активов интерпретировалось с точки зрения статуса, присвоенного государственным капитальным ресурсам, отражающим цель, согласно с которой правительства владеют капитальными ресурсами. Таким образом, государственный сектор применяет концепцию первоначального бизнес-актива, включающего

предоставление экономических выгод. Иными словами, правительства используют капитальные ресурсы, имеющие статус экономических, деловых предприятий, приносящих экономические выгоды, которые возвращаются к правительству. Второй класс капитальных средств обслуживания государственного сектора, касается тех ресурсов, которым был присвоен статус социально-культурных объектов, которые предоставляют услуги непосредственно гражданам и сохраняются в целях использования гражданами. Они включают два вида капитальных ресурсов (активов). Во-первых, существуют такие капитальные ресурсы (имущество), как школы, больницы и. т. д., которыми владеют и управляют правительства, предоставляющие социальные услуги индивидуально. Во-вторых, правительства участвуют в предоставлении коллективных общественных благ, таких как активы культурного наследия, военная техника.

Учитывая уникальную и важную роль этих активов в сохранении и развитии национальной истории, здравоохранения, образования, культуры и окружающей среды, требование, согласно которому правительство должно сохранять, поддерживать эти ресурсы, уместно рассматривать эти активы как активы сообщества, находящиеся в доверительном управлении правительством для нынешних и будущих поколений граждан. В качестве активов они не должны включаться в баланс государства, поскольку они не являются частью ресурсов в целях оценки финансового положения правительства. Более того, оценка этих активов обычно является проблематичной, часто данные являются не достоверными, или условными. Поскольку эти активы удалены с обычных бизнес-рынков, так что их надежная оценка может быть недоступна, в то время как их стоимость производства может быть минимальной для многих из них таких как произведения искусства или несуществующие, как для природных объектов окружающей среды.

Согласно концептуальным положениям элементами, признанным методом начисления, являются активы, обязательства, чистые активы / капитал, доходы и расходы. Бионди Ю. отмечает, что общая ссыла на метод начисления не учитывает разнообразие моделей учета, которые относятся к системе, основанной на методе начисления. В этом контексте, в соответствии с рекомендациями Бионди Ю., следует решение сохранять комбинированный подход между модифицированным кассовым методом и методом учета по историческим затратам, ограничивая применение учета по справедливой стоимости и балансовый подход к бухгалтерскому учету [21 - 28].

Использование метода начисления в коммерческом учете может основываться на разных теоретических подходах к бухгалтерскому учету. Учет может быть основанным на базовом кассовом методе, трансформированном кассовом методе, базовом методе начислений или трансформированном методе начислений. Хотя страны также могут применять систему РСГФ [17].

Национальные государственные уполномоченные органы должны учитывать все эти три системы учета и оценивать, в какой степени они должны конвергироваться или отличаться друг от друга при разработке систем бухгалтерской информации, чтобы лучше отвечать потребностям пользователей. Критическая проблема здесь заключается в том, чтобы избежать перегрузки информации для лиц, принимающих решения.

Кроме того, все реформы бухгалтерского учета должны основываться на анализе затрат и выгод, который учитывает потенциальные информационные преимущества по сравнению с затратами на создание и поддержание базовой информационной инфраструктуры. Реально предположить, что международные согласованные политики не могут быть нацелены на все три системы бухгалтерского учета с равной силой. Государственная финансовая статистика МВФ уже стандартизована, и требует, чтобы страны следовали положениям статистики государственных финансов [17].

Следует отметить, что Австралия является первой страной, которая использует одну интегрированную систему на основе системы учета и метод начисления СГФ как для своего бюджетирования, так и для финансовой отчетности. Одной из причин реформы 2008 года в Австралии было желание избежать путаницы, вызванной представлением парламентом различных бухгалтерских расчетов с различными результатами по мнению Бартона [76 - 79].

Системы учета часто совершенствуются и реформируются, поскольку ключевые участники считают их устаревшими и неспособными формировать релевантные и надежные данные. Одним из важных атрибутов качества финансовой отчетности является то, что затраты на эту информацию не превышают выгод. Согласно теории собственности в бухгалтерском учете подчеркивается основная цель формирования отчетности с точки зрения акционеров как владельцев. Направления развития теоретических положений связаны с выбором приоритетных методологических основ бухгалтерского учета либо на балансовом подходе с точки зрения владельца, акционера, либо на подходе, в котором операции, связанные с доходами и расходами, составляют основное ядро учетных процессов. Для второго направления развития системы бухгалтерского учета характерным является выбор представления операций, связанных с доходами и расходами, который более важен, чем оценка компании по мнению Бионди Ю. [21 - 28].

Многие авторы придерживаются аналогичных рассуждений с той важной корректировкой, которую государственные учреждения, финансируемые из налоговых источников, не стремятся получать доходы в целях, ориентированных на прибыль, а для обеспечения государственных услуг экономически эффективным образом.

Также следует, что Бартоном отмечен тот факт, что Австралия выбрала систему СГФ в качестве интегрированного источника учетной информации для правительства [76 - 79].

Исследования и обсуждение финансовой отчетности государственного сектора, по-нашему мнению, не должны концентрироваться только на том, подходит ли учет по методу начисления в бизнес-стиле для государственного сектора или нет, а скорее при анализе того, какие альтернативные варианты учета по методу начисления могут наилучшим образом удовлетворять потребности заинтересованных сторон государственного сектора.

В ходе обсуждения основное внимание было уделено одному варианту, МСФООС, как наилучшему выбору, когда на самом деле существуют жизнеспособные альтернативы в контексте учета по методу начисления в государственном секторе.

По мнению авторов разработка отчета о результатах финансовой деятельности и учета расходов и доходов для целей государственного финансового учета является одинаково ценной, также как работа с балансом и отношением активов и обязательств. Некоторые исследователи выдвинули другие соответствующие теоретические возможности, такие как модели начислений на основе СГФ [76 - 79]. Все альтернативы должны быть серьезно исследованы и обсуждены с целью разработки подходящих и эффективных решений для информационных систем бухгалтерского учета в государственном секторе с точки зрения потребностей пользователей. Субъекты государственного сектора принципиально отличаются от организаций частного сектора. Фактически, наличие различных видов активов и обязательств, расходов и доходов, которые не существуют в организациях частного сектора, уже предполагает необходимость в особых системах учета, специально предназначенных для объектов государственного сектора. Поэтому для конкретной деятельности субъектов государственного сектора необходим специфичный подход в учете.

Финансовый результат (профицит/дефицит) является показателем активности субъектов, что позволяет оценить поток поступлений, который был получен, например, за счет заемных источников финансирования (как обязательств). Фактически, даже подход, основанный на сопоставлении доходов и расходов, должен быть адаптирован к типу государственного управления [21 - 28].

Во-первых, сопоставление не означает, что доходы должны или могут быть привязаны к конкретным издержкам, делая финансовые годы независимыми друг от друга: текущие и будущие потоки остаются четкими и взаимозависимыми с течением времени. В последние годы учет по методу начисления становится все более популярным во многих правительствах. Тем не менее, некоторые вопросы остаются нерешенными. Также актуальным остается учетная проблема по вопросу признания государственных активов, которые являются по своей сути некоммерческими.

Необходим определенный подход, поскольку дискуссия о признании капитальных ресурсов как активов, которая уже продолжается более 15 лет, по-прежнему сохраняется, что подтверждается научными публикациями и

противоречивыми практическими методами, предложенными стандартами или правилами бухгалтерского учета.

С одной стороны, принципы бухгалтерского учета могут быть перенесены без каких-либо существенных корректировок для учета государственного имущества, подразумевая, что все государственное капитальное имущество должны рассматриваться как активы. И организации по установлению стандартов, особенно МСФООС, рекомендуют признавать все капитальное имущество в качестве активов, аналогичные предприятиям. С другой стороны, другие исследователи подвергли сомнению такую возможность установления правил учета путем «копирования и переноса» из частного сектора [36 - 38, 76 - 79].

Некоторые сомнения были высказаны в отношении важности оценки и раскрытия информации и функции контроля собственности. В целом утверждается, что бухгалтерский учет на методологической основе по методу начисления более характерен для коммерческих организаций, и соответственно не дает соответствующей картины для деятельности государственного сектора [36 - 38, 76 - 79].

Государственная система учета по методу начисления должна быть разработана в соответствии с ее конкретными условиями, как это обсуждалось в научной литературе по концептуальной системе учета. Одно из вероятных направлений развития в государственном секторе по признанию активов — это отдельный подход к учету государственного капитального имущества. Если имущество принадлежит к имущественному фонду, то оно может быть признано в качестве активов. Более свежие научные материалы свидетельствуют о том, что признание, измерение и раскрытие инфраструктуры, предметов искусства и наследия по-прежнему остаются проблематичными [50].

Основываясь на предыдущих исследованиях и концептуальном анализе экономического и социального статуса капитальных ресурсов (активов), утверждается, что капитальные ресурсы, определяемые в статусе деловых активов, могут быть признаны активами в балансе. Они используются как экономические ресурсы, поскольку они генерируют денежные средства или экономические выгоды. Более того, их экономические выгоды возвращаются к правительству, являющемуся владельцем этих активов.

Социальные льготы не возвращаются к правительству как владельцу актива, а направлены к более широкой публике и отдельным лицам. Такие капитальные ресурсы обычно не оцениваются в финансовом выражении, поскольку они были исключены из бизнес-рыночной среды по решению правительства. Иными словами, их статус, который может быть изменен решением или законом, определяет, признаются ли они в качестве активов. Пользователь должен приобретать товары или услуги у организации и при этом получать права собственности и использовать их, как он выбирает. Организации производят товары и услуги для продажи и при этом должны восстанавливать свои затраты на поставку и получать прибыль для покрытия

своей стоимости капитала. Но они не могут предоставлять услуги в виде «общественных благ» сообществу, потому что их нерыночный характер деятельности препятствует им взимать цены с пользователей. Данные услуги могут предоставляться только субъектами государственного сектора на коллективной основе и финансироваться за счет налогов, взимаемых с сообщества. Характер деятельности правительств по предоставлению «общественных благ» и деловых услуг должен быть учтен для учета государственных операций и, в частности, для методологических основ концепции активов.

В ходе проведенного исследования проанализированы дискуссии о капитализации активов для правительств и разные точки зрения авторов. В дискуссиях рассматриваются критерии для признания капитализируемых ресурсов как активов, с учетом определения их в МСФО в контексте государственных операций. В публикациях предлагается целостный подход, в результате которого признаются две основные категории активов, которые называются капитальными активами, имеющими статус:

- «Деловых» правительственных активов; а также
- «Социально-культурных», государственных капитальных активов для коллективных общественных благ.

Практическим следствием применения целостного подхода является то, что он дает возможность достичь ясности. Когда в финансовой отчетности содержится информация о капитальных активах в соответствии с их экономическим и социальным статусом (в балансе или за балансом), она дает истинное и справедливое представление об активах. Следовательно, это позволяет улучшить систему контроля и подотчетности в целях экономических и финансовых решений.

По-нашему мнению, в данной классификации активов нет четкого определения субъекта финансовой отчетности во взаимосвязи с уровнем подотчетности. Разработка концептуальной модели определения объектов учета и периметра охвата финансовой отчетности, взаимосвязанной с уровнем подотчетности, позволит четко разграничить правила признания и оценки отдельных видов активов и обязательств в финансовой отчетности с учетом разных уровней подотчетности и идентификации уполномоченных субъектов финансовой отчетности.

В течение последних 25 лет многие правительства приняли решение перейти на систему учета по методу начисления [50 - 53]. Эти реформы бухгалтерского учета привели к разработке стандартов учета в государственном секторе, то есть МСФООС. Тенденция к учету по методу начисления связана с внедрением механизмов NPM, которое было принято большинством правительств стран ОЭСР.

Система NPM была нацелена на модернизацию и рационализацию государственного сектора путем введения новых подходов, в соответствии с которыми информация об активах была признана основополагающим для решений по повышению эффективности. Правительства нацелены на

предоставление услуг, которые приводят к социальным выгодам (например, образованию, обороне), которые нелегко измерить с финансовой точки зрения. Это подразумевает, что весь спектр контролируемых государством долгосрочных нефинансовых активов должен раскрываться в качестве активов. Этот вывод был подтвержден убедительно и в других исследованиях [47, 50 - 53]. В своем обзоре Федеральной концепции и стандартов финансовой отчетности, американский FASAB разделяет завод, имущество и оборудование на две подгруппы. Первой является имущество и оборудование, используемое для государственных товаров и услуг. Эта подгруппа рассматривается как активы: они раскрываются в бухгалтерском балансе и амортизируются в отчете о прибылях и убытках (например, правительственные здания, компьютеры). Вторая подгруппа — это капитальные ресурсы (имущество), которые подчиняются задачам по управлению, что означает, что правительства сохраняют их, не будучи фактически полноправным владельцем.

Инвестиции в эти активы включаются в операционные расходы в год их приобретения. Для тех капитальных ресурсов (активов), которые принадлежат государственным фондам, обычно правительство имеет только права на хранение. Следовательно, они не представлены в качестве основных средств (капитальных активов) в балансе. Совет по МСФООС разработал стандарт учета IPSAS 17 для государственных основных фондов, признанных как основные средства. Стандарт включает в себя специализированную военную технику и инфраструктурные активы, но не распространяется на леса и аналогичные природные ресурсы и права на полезные ископаемые, разведку и добычу полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных не восстанавливаемых ресурсов. Мотивация исключить такие активы в стандарте не дается. Вероятно, это объясняется тем, что стандарты МСФО сильно повлияли на стандарты МСФООС, а в МСФО не разработаны стандарты в отношении таких активов. МСФООС 17 не требует от правительства признания активов наследия (то есть активов с культурным, экологическим или историческим значением).

Однако, если правительство признает активы наследия, оно должно применять требования по раскрытию информации. Следует отметить на то, что в МСФООС 17 не обсуждается вопрос о различии между коллективным использованием и управлением ресурсами.

В частности, МСФООС не делает различий между правительствами и корпоративными фирмами в отношении признания основных фондов в финансовой отчетности. В целом нет сформированного общего подхода, в котором рассматривается признание всех видов ресурсов государственного сектора.

Предыдущие исследования уже изучали некоторые отдельные категории капитальных товаров, обладающие атрибутами «общественных благ» [76 - 79]. Совет по МСФО определяет «активы» следующим образом: «Активы — это ресурс, контролируемый субъектом в результате прошлых

событий и из которого ожидается, что экономические выгоды будут направлены субъекту».

Активы представляют собой ресурсы, контролируемые субъектом в результате прошлых событий и из которых ожидается, что будущие экономические выгоды или сервисный потенциал будут передаваться субъекту. Активы должны иметь цель или назначение. Цель здесь - либо генерировать денежные потоки, либо предоставлять услуги [51 - 53]. Социальные выгоды, предоставляемые правительствами, исключаются в качестве доходов от бизнес-определения активов.

Таким образом, большинство основных средств, используемых правительствами, не могут быть признаны активами по определению бизнеса. Напротив, активы, используемые бизнесом, должны генерировать дополнительные доходы, чтобы оправдать их покупку. Чтобы преодолеть это ограничение в определении, МСФООС расширил его, включив в него сервисный потенциал. Однако такие общественные выгоды не относятся к правительству как к субъекту учета, а возвращаются к гражданам, которые являются разными субъектами.

Концепция основных фондов в правительстве была и остается предметом дебатов на протяжении многих лет. Мы считаем, что проблемы можно решить следующим образом. Во-первых, решение проблемы, касающейся признания капитальных ресурсов, используемых при предоставлении основных государственных услуг сообществу, требует только того, чтобы определение активов интерпретировалось с точки зрения статуса, присвоенного государственным капитальным ресурсам, отражающим цель, в которой правительства владеют капитальными ресурсами. Таким образом, государственный сектор применяет концепцию первоначального бизнес-актива, включающую предоставление экономических выгод. Иными словами, правительства используют капитальные ресурсы, имеющие статус экономических, деловых организаций, приносящих экономические выгоды, которые возвращаются к правительству. Второй класс капитальных средств, составляющих сервисный потенциал, происходящих в государственном секторе, касается тех предметов, которым был присвоен статус социальных или культурных объектов, которые предоставляют услуги непосредственно тем гражданам, которые предпочитают их использовать, и считаются достаточно важными для сохранения в неопределенное будущее для использования граждан.

Учитывая важную роль этих активов в сохранении и развитии национальной истории, здравоохранения, образования, культуры и окружающей среды, требование, которое правительства должны сохранять, поддерживать и не распоряжаться ими, по мнению некоторых авторов, уместно рассматривать эти активы как совокупность активов, находящиеся в доверительном управлении правительствами для нынешних и будущих поколений граждан [51 - 53, 76 - 79]. В качестве доверительных активов и не

являются частью финансового положения правительства. Более того, оценка этих активов обычно является проблематичной.

Тем не менее такие капитальные ресурсы следует сообщать в финансовой отчетности (например, в примечаниях) рядом с балансом правительства, чтобы граждане могли получить исчерпывающую информацию обо всех активах правительства, а также капитальных активов, имеющих социальный или культурный статус. Финансовые оценки должны отражаться только тогда, когда они являются надежными. Информация должна безусловно отражать операции государственного сектора (государственные субсидии, вступительные взносы и пожертвования в виде доходов, а также расходы на персонал, обслуживание, закупки и т. д. в качестве расходов), а в балансе информация зачастую будет ограничиваться данными о не конфиденциальных активах и обязательствах.

Кроме того, должна быть представлена информация о характере и целях деятельности субъектов, уполномоченных по управлению активами, перечне управляемых активов, понесенных затратах по их содержанию и по проведенным ремонтным работам в соответствии с их статусом, определенным законом, постановлениями или правительственными решениями, что означает их признание.

Таким образом, в целостном подходе определяющим в учете является статус, присвоенный капитальным ресурсам, который определяет характер его признания для целей финансовой отчетности.

В течении длительного времени, как исследователи, так и разработчики стандартов обсуждали ряд основных вопросов бухгалтерского учета, касающихся определения, оценки, классификации, амортизации и представления основных фондов.

Необходимость капитализировать активы в государственном секторе связана с более широким движением NPM которое утверждает, что переход на методологическую основу бухгалтерского учета частного сектора, включая учет по методу начисления, является средством по повышению эффективности деятельности. Однако это может привести к неправильному пониманию активов в государственном секторе.

Существуют фундаментальные различия между целями, природой и окружающей средой деловых и государственных операций, которые важны для систем бухгалтерской информации каждого сектора. Обзор научной литературы и важнейших стандартов бухгалтерского учета государственного сектора показывает, что дискуссия вокруг признания и трактовки ряда государственных средств по-прежнему продолжается.

FASAB и GASB имеют некоторое сходство, но в значительной степени сильно отличаются от МСФООС, которые рассматривают все государственные капитальные ресурсы как деловые активы, поскольку на них оказали сильное влияние МСФО для международных компаний, зарегистрированных на бирже. В то время как многие авторы выявили проблемы, связанные с определенным типом активов, такими как военные

активы или активы наследия. В научных публикациях утверждается, что проблемы связаны не только с физическим типом задействованных активов, но и со статусом, который они получают от правительства.

В-третьих, различие между государственными и частными ресурсами в качестве критерия для принятия решения о том, следует ли капитализировать активы, следует расширить, чтобы провести различие между социальными и культурными ресурсами и деловыми активами.

Существуют утверждения для капитальных ресурсов, учитывая статус деловых активов, что они включают активы на балансе, оцененные по первоначальной стоимости (или восстановительной стоимости), как и для хозяйствующих субъектов. Для государственных капитальных ресурсов, которым предоставляется социальный статус, приводящий к социальным выгодам, а не к экономическим выгодам, авторы утверждают, что они не подлежат включению их в качестве активов на балансе. Но при этом, подотчетность может быть обеспечена до тех пор, пока эти ресурсы не будут представлены отдельно. Отдельный перечень этих конкретных правительственных активов позволит информировать в отношении права собственности на общественные ресурсы, его эффективности или его эксплуатационных расходов.

Современные дебаты о признании долгосрочных активов для правительств являются актуальными, определяющими основные направления развития теоретических и методологических основ учета и отчетности в общественном (государственном) секторе. Капитализация государственных активов является частью принятия модели учета по методу начисления и представляет значительный интерес как для разработчиков стандартов, так и для исследователей. В условиях применения методологических основ по методу начисления представляется возможным предоставление полезной информации, на основании которой могут быть сделаны суждения о том, эффективно ли используются общественные ресурсы.

Следовательно, признание в финансовой отчетности общего назначения ранее не признанных активов и обязательств является первым шагом в улучшении управления бюджетными ресурсами и подотчетности по эффективности их использования.

Но отсутствие разработанных методологических подходов по признанию различных видов общественных ресурсов не позволяет определить и систематизировать правила организации бухгалтерского учета по признанию и представлению в финансовой отчетности в составе активов субъектов государственного сектора.

По результатам проведенного исследования разработаны основные положения концептуальной модели по организации бухгалтерского учета общественных ресурсов с целью их признания и представления в финансовой отчетности государственного сектора (таблица 20).

К первой категории общественных ресурсов, подлежащих признанию в составе активов государственных учреждений, относятся ресурсы, которыми

наделяются государственные учреждения для реализации общественно-значимых услуг в процессе их деятельности.

Данная категория капитальных ресурсов широко известна, за исключением некоторых статей, и подлежала учету и признанию согласно правилам ведения бухгалтерского учета ГУ.

Таблица 20 – Основные положения концептуальной модели по организации бухгалтерского учета общественных ресурсов и признанию их в составе активов

Критерии признания активов	Характеристика общественных ресурсов капитального характера	Порядок организации бухгалтерского учета, признания и представления в финансовой отчетности
Контролируемые ресурсы		
А) критерии наличия контроля	Общественные ресурсы, переданные на условиях оперативного управления или хозяйственного ведения субъектам государственного сектора, для осуществления деятельности государственными учреждениями по реализации общественно значимых функций. Общественные ресурсы, контролируемые со стороны отдельных субъектов государственного сектора	Подлежат признанию в составе долгосрочных активов на балансе государственных учреждений
Б) критерии вероятности притока экономических выгод или содержат потенциал услуг (или содержат так называемый сервисный потенциал)	Содержат вероятность притока экономических выгод или содержат потенциал услуг (или содержат так называемый сервисный потенциал)	
В) возможность надежной оценки	Существует возможность определения надежной оценки	
Администрируемые ресурсы, содержащие экономический статус общественных ресурсов		
А) критерии наличия контроля	Общественные ресурсы, администрируемые со стороны уполномоченных субъектов государственного сектора	Подлежат признанию в составе долгосрочных активов на балансе уполномоченных субъектов государственного сектора
Б) критерии вероятности будущих экономических выгод или сервисного потенциала	Содержат вероятность будущих экономических выгод или сервисного потенциала	

В) надежность оценки	Существует возможность определения надежной оценки	
Администрируемые ресурсы, содержащие социальный статус общественных ресурсов		
А) критерии наличия контроля	Общественные ресурсы, администрируемые со стороны уполномоченных субъектов государственного сектора	Подлежат либо признанию за балансом уполномоченных субъектов государственного сектора, либо не подлежат признанию для целей финансовой отчетности
Б) критерии вероятности будущих экономических выгод или сервисного потенциала	Не содержат вероятность будущих экономических выгод. Содержат сервисный потенциал как общественные ресурсы, содержащие социальный статус для общественности в целом	
В) надежность оценки	Определение надежной оценки практически не представляется возможным	
*Примечание: разработано автором на основании положений Концептуальных основ финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора [10, 11]		

Подлежащие признанию в составе активов ресурсы капитального характера классифицируются по следующим группам:

- основные средства;
- нематериальные активы;
- инвестиционное имущество;
- биологические активы;
- прочие долгосрочные активы.

Ко второй категории общественных ресурсов, подлежащих признанию в составе активов государственных учреждений, относятся ресурсы, по которым полномочия по управлению были переданы уполномоченным государственным органам. Необходимость разработки правил по признанию по данной категории капитальных ресурсов возникла в связи с осуществлением коренного реформирования системы бухгалтерского учета в Республике Казахстан по переходу на метод начисления.

Отдельные виды общественных ресурсов капитального характера по данной категории подлежали учету и признанию в соответствии с новыми правилами бухгалтерского учета ГУ, начиная с 1 января 2013 года.

Но следует отметить, что в новых правилах были определены учетные положения только по отдельным видам общественных ресурсов данной категории. Однако, полного и комплексного исследования, содержащего системные положения по классификации общественных ресурсов, которые бы позволили разработать концептуальную основу признания и учета, не были проведены. Так, например, согласно новым правилам, подлежали признанию финансовые инвестиции в субъекты квазигосударственного сектора, ранее не признаваемые в составе активов государственных учреждений, начиная с 1 января 2014 года. Согласно Учетной политике государственных учреждений инвестиции в субъекты квазигосударственного сектора подлежат признанию и оценке по первоначальной стоимости понесенных затрат, по себестоимости.

По третьей категории ранее не проводилось никаких исследований, и порядок признания и бухгалтерского учета до настоящего времени не был определен. Следует также отметить на отсутствие классификации общественных ресурсов с точки зрения определения порядка их признания и оценки для целей подготовки финансовой отчетности в условиях перехода на метод начисления.

Разработанная по результатам проведенного исследования концептуальная модель по систематизации общественных ресурсов для целей признания и представления в финансовой отчетности позволит определить порядок бухгалтерского учета и формирования полной и достоверной финансовой отчетности субъектов государственного сектора в условиях внедрения метода начисления.

К третьей категории общественных ресурсов, по-нашему мнению, следует отнести активы культурного наследия.

При определении категории общественных ресурсов необходимо профессиональное суждение с учетом всех критериев признания, включая критерии по наличию контроля и надежности оценки (таблицы 21 - 23).

Таблица 21 – Основные положения концептуальной модели признания и учета обязательств

Критерии признания обязательств	Характеристика государственных обязательств	Порядок организации бухгалтерского учета, признания и представления в финансовой отчетности
Государственные обязательства, как операционные обязательства отдельных субъектов государственного сектора		
А) критерии наличия контроля	Государственные обязательства, как существующие обязательства, погашение которых приведет к оттоку ресурсов со стороны отдельных субъектов государственного сектора	Подлежат признанию в составе обязательств на балансе государственных учреждений
Б) критерии вероятности оттока ресурсов, которые содержат будущие экономические выгоды или содержат потенциал услуг (или так называемый сервисный потенциал)	Содержат вероятность оттока ресурсов, которые содержат будущую экономическую выгоду или потенциал услуг (или так называемый сервисный потенциал)	
В) надежность оценки	Существует возможность определения надежной оценки	
Государственные обязательства, администрируемые со стороны уполномоченных субъектов государственного сектора, содержащие экономический статус общественных обязанностей		

А) критерии наличия контроля	Государственные обязательства, как существующие обязательства, погашение которых приведет к оттоку ресурсов со стороны уполномоченных субъектов государственного сектора	Подлежат признанию в составе обязательств на балансе уполномоченных субъектов государственного сектора
Б) критерии оттока ресурсов, которые содержат будущие экономические выгоды или содержат потенциал услуг (или так называемый сервисный потенциал)	Содержат вероятность оттока ресурсов, которые содержат будущие экономические выгоды или содержат потенциал услуг (или так называемый сервисный потенциал)	
В) надежность оценки	Существует возможность определения надежной оценки	
Государственные обязательства, администрируемые со стороны уполномоченных субъектов государственного сектора, содержащие социальный статус общественных обязанностей		
А) критерии наличия контроля	Государственные обязательства, как существующие обязательства, погашение которых приведет к оттоку ресурсов со стороны уполномоченных субъектов государственного сектора	Подлежат либо признанию за балансом уполномоченных субъектов государственного сектора, либо не подлежат признанию для целей финансовой отчетности
Б) критерии вероятности оттока ресурсов, которые содержат будущие экономические выгоды или содержат потенциал услуг (или так называемый сервисный потенциал)	Содержат вероятность оттока ресурсов, которые содержат будущие экономические выгоды или содержат потенциал услуг (или так называемый сервисный потенциал)	
В) надежность оценки	Определение надежной оценки практически не представляется возможным	
*Примечание: разработано автором на основании положений Концептуальных основ финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора [10, 11]		

К первой категории относятся существующие обязательства, как результат прошлых событий, связанных с осуществлением операционной деятельности государственных учреждений по оказанию общественно значимых услуг, и погашение которых приведет к оттоку ресурсов, которые содержат будущие экономические выгоды или содержат потенциал услуг (или так называемый сервисный потенциал).

Так, например, к данной категории относятся обязательства по оплате труда государственных служащих; поставщикам за товары и услуги; подрядчикам за выполненные работы; обязательства перед бюджетом по

начисленным налогам (социальному налогу, индивидуальному подоходному налогу).

Обязательства данной категории отвечают критериям признания и подлежат отражению в составе обязательств в балансе государственных учреждений.

Ко второй категории относятся обязательства, которые не связаны с операционной деятельностью государственных учреждений.

Это государственные обязательства, на признание и выполнение которых уполномочены определенные государственные органы, например, обязательства по внешним займам. Согласно новым правилам бухгалтерского учета в ГУ, в условиях внедрения метода начисления данные обязательства подлежат признанию на балансе соответствующих уполномоченных государственных органов.

До 2013 года данные обязательства не подлежали признанию для целей подготовки бухгалтерского баланса в условиях применения кассового метода в качестве методологической основы учета и отчетности в ГУ РК.

Ко второй категории также относятся обязательства, которые носят экономический статус общественных обязанностей. Если по данным обязательствам существует возможность надежной оценки и вероятность оттока ресурсов, обязательства подлежат признанию на балансе соответствующих уполномоченных государственных органов. Так, например, подлежат признанию обязательства по государственным гарантиям путем начисления резервов по их выполнению. В настоящее время гарантийные обязательства не признаются путем создания резервов, что приводит к существенному занижению величины существующих обязательств.

Также, рекомендуется в результате проведенного анализа провести большую работу по оценке и признанию на балансе государственных активов и обязательств, ранее не признаваемых обязательства по государственным гарантиям, по созданию резервов по вероятным оценочным обязательствам.

К третьей категории относятся обязательства, которые носят социальный статус общественных обязанностей, признание которых затруднено из-за сложности определения надежной оценки данных обязательств. Поэтому данные обязательства либо подлежат раскрытию в пояснительной записке к финансовой отчетности, если существует вероятность оттока по выполнению данных обязательств, либо не подлежат включению для целей финансовой отчетности.

В настоящее время не признаются для целей финансовой отчетности пенсионные обязательства. По данным видам обязательств рекомендуется для целей финансовой отчетности подробные раскрытия информации в пояснительной записке, что позволит полно и достоверно оценить величину существующих на настоящий момент государственных обязательств.

В случае, когда по данным обязательствам появится возможность достоверной оценки и с учетом вероятности оттока ресурсов, обязательства подлежат переводу во вторую категорию обязательств, имеющих

экономический статус общественных обязанностей. И соответственно, данные обязательства будут подлежать признанию в составе обязательств на балансе уполномоченных государственных органов.

Таблица 22 – Основные положения концептуальной модели по признанию и учету доходов

Критерии признания доходов	Характеристика государственных доходов	Порядок организации бухгалтерского учета, признания и представления в финансовой отчетности
Государственные доходы, полученные субъектами государственного сектора в виде финансирования		
А) критерии наличия контроля	Государственные доходы, полученные субъектами государственного сектора в виде финансирования, для осуществления деятельности государственными учреждениями по реализации общественно значимых функций.	Подлежат признанию в составе доходов в отчете о результатах
Б) критерии вероятности притока ресурсов, которые содержат будущие экономические выгоды или содержат потенциал услуг (или так называемый сервисный потенциал)	Содержат вероятность притока ресурсов, приводящего к увеличению в чистой финансовой позиции	
В) надежность оценки	Существует возможность определения надежной оценки	
Государственные доходы, администрируемые со стороны уполномоченных государственных органов, содержащие экономический статус общественных доходов		
А) критерии наличия контроля	Государственные доходы, администрируемые со стороны уполномоченных субъектов государственного сектора	Подлежат признанию в составе доходов в отчете о результатах финансовой деятельности уполномоченных субъектов государственного сектора
Б) критерии вероятности притока ресурсов, которые содержат будущие экономические выгоды или содержат потенциал услуг (или так называемый сервисный потенциал)	Содержат вероятность притока ресурсов, приводящего к увеличению в чистой финансовой позиции	
В) надежность оценки	Существует возможность определения надежной оценки	
Государственные доходы, администрируемые со стороны уполномоченных государственных органов, содержащие социальный статус общественных доходов		

А) критерии наличия контроля	Государственные доходы, администрируемые со стороны уполномоченных субъектов государственного сектора	Не подлежат признанию для целей финансовой отчетности
Б) критерии вероятности притока ресурсов, которые содержат будущие экономические выгоды или содержат потенциал услуг (или так называемый сервисный потенциал)	Не содержат вероятность притока ресурсов, приводящего к увеличению в чистой финансовой позиции	
В) надежность оценки	Определение надежной оценки практически не представляется возможным	
*Примечание: разработано автором на основании положений Концептуальных основ финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора [10, 11]		

К первой категории относятся доходы государственных учреждений, полученные в виде выделенного финансирования для осуществления операционной деятельности по оказанию общественно значимых услуг.

Данные доходы подлежат признанию в составе доходов от финансирования в отчете о результатах финансовой деятельности, одновременно с признанием расходов государственного учреждения.

Ко второй категории относятся общественные доходы, администрируемые со стороны уполномоченных государственных органов.

С точки зрения наличия контроля по данным видам доходов следует отметить, что они не являются доходами конкретных субъектов государственного сектора несмотря на то, что отдельные государственные органы уполномочены на их признание и администрирование.

По данной категории доходов были разработаны правила признания по методу начисления. Но поскольку разработке правил не предшествовал период проведения системных исследований, следует констатировать отсутствие разработанной концептуальной модели по признанию государственных доходов, администрируемых со стороны уполномоченных государственных органов.

К третьей категории относятся государственные доходы, администрируемые со стороны уполномоченных государственных органов, содержащие социальный статус общественных доходов. Поскольку по данной категории затруднительным является их надежная оценка, по данной категории определяются положения по непризнанию их для целей финансовой отчетности.

К первой категории относятся расходы государственных учреждений по осуществлению деятельности по оказанию общественно значимых услуг.

К данной категории относятся расходы по оплате труда; операционные расходы по оплате коммунальных, транспортных услуг, услуг по аренде,

расходов по содержанию долгосрочных активов, расходов по амортизации долгосрочных активов, других расходов.

Ко второй категории относятся расходы, представляющие расходы для сектора в целом, а не конкретного субъекта, то есть являются расходами, связанными с выполнением государственных обязательств, содержащих экономический статус общественных обязанностей.

Таблица 23 – Основные положения концептуальной модели учета расходов и признанию их в составе расходов

Критерии признания расходов	Характеристика государственных расходов	Порядок организации бухгалтерского учета, признания и представления в финансовой отчетности
Государственные расходы, понесенные субъектами государственного сектора в виде использования выделенного финансирования		
А) критерии наличия контроля	Государственные расходы для осуществления деятельности государственных учреждений по реализации общественно значимых функций	Подлежат признанию в составе расходов в отчете о результатах финансовой деятельности государственных учреждений
Б) критерии оттока ресурсов, которые содержат будущие экономические выгоды или содержат потенциал услуг (или так называемый сервисный потенциал), и приводящих к уменьшению в чистой финансовой позиции	Содержат вероятность оттока ресурсов, приводящего к уменьшению в чистой финансовой позиции	
В) надежность оценки	Существует возможность определения надежной оценки	
Государственные расходы, как администрируемые расходы со стороны уполномоченных субъектов государственного сектора, содержащие экономический статус общественных расходов		
А) критерии наличия контроля	Государственные расходы как администрируемые расходы со стороны уполномоченных субъектов государственного сектора	Подлежат признанию в составе расходов в отчете о результатах финансовой деятельности уполномоченных субъектов
Б) критерии оттока ресурсов, которые содержат будущие экономические выгоды или содержат потенциал услуг (или так называемый сервисный потенциал), и приводящих	Существует вероятность оттока ресурсов, приводящего к уменьшению в чистой финансовой позиции	

к уменьшению в чистой финансовой позиции		
В) надежность оценки	Существует возможность определения надежной оценки	
Государственные расходы, как администрируемые расходы со стороны уполномоченных субъектов государственного сектора, содержащие социальный статус общественных расходов		
А) критерии наличия контроля	Государственные расходы, как администрируемые расходы со стороны уполномоченных субъектов	Не подлежат признанию для целей финансовой отчетности
Б) критерии вероятности оттока ресурсов, которые содержат будущие экономические выгоды или содержат потенциал услуг (или так называемый сервисный потенциал) и приводящих к уменьшению в чистой финансовой позиции	Не выполняется критерий признания по вероятности оттока ресурсов, приводящего к уменьшению в чистой финансовой позиции	
В) надежность оценки	Определение надежной оценки практически не представляется возможным	
*Примечание: разработано автором на основании положений Концептуальных основ финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора [10, 11]		

Так, например, расходы, связанные с выполнением государственных обязательств по внешним займам. Данные расходы подлежат признанию на балансе уполномоченного государственного органа, поскольку существует вероятность оттока ресурсов и надежная оценка данного обязательства.

Но данное обязательство не представляет собой обязательство отдельного государственного учреждения, оно подлежит признанию только с точки зрения обязательства государства.

К третьей группе расходов относятся расходы, связанными с выполнением государственных обязательств, содержащих социальный статус общественных обязанностей. Но принимая во внимание, что данные расходы не содержат вероятности оттока ресурсов и определение надежной оценки затруднено, они не подлежат признанию для целей финансовой отчетности.

2.2 Модель признания государственных активов и обязательств в условиях развития государственно-частного партнёрства в Республике Казахстан

С целью улучшения общественной инфраструктуры и увеличения качества предоставляемых государственных услуг, появляются новые формы государственно-частного партнерства, которые распространяются и развиваются. Одна из таких форм - концессионные соглашения, которые

предназначены для финансирования инвестиционных проектов по строительству или модернизации объектов, используемых при предоставлении общественных услуг. Эта форма партнерства позволяет привлекать частные инвестиции в экономику без увеличения государственного заимствования.

Существуют различные виды договоров концессии, включающие следующие формы:

- договор концессии, при котором концессионер создает объект концессии, который затем передается в собственность государства.

- договор концессии, при котором концессионер и концедент работают вместе для создания или реконструкции объекта концессии и его последующей эксплуатации.

- договор концессии, при котором объект концессии, находящийся в государственной собственности, передается в доверительное управление или в имущественный наем (аренду) концессионеру для его реконструкции и эксплуатации.

- договор концессии, при котором объект концессии, находящийся в собственности концессионера, передается в имущественный наем (аренду) концеденту или уполномоченному им лицу, включая право выкупа объекта концессии концедентом.

Важным вопросом, связанным с концессионными соглашениями, является учет объекта концессии и представление информации об активах и обязательствах по договорам концессии в финансовой отчетности концедента и концессионера.

Кроме того, объекты концессии могут быть предоставлены в различных формах, включая:

- передача концессионеру существующих объектов концедента в концессию.

- строительство концессионером объектов концессии за счет собственных ресурсов, в рамках договоров концессии.

- строительство концессионером объектов концессии с финансированием от концедентов в соответствии с условиями договоров концессии.

После передачи в концессию объекты могут быть использованы только после существенных затрат на модернизацию, реконструкцию и другие затраты со стороны концессионера.

Договор концессии - это соглашение между концессионером и концедентом, которое предусматривает передачу прав на создание, управление и эксплуатацию объекта концессии концессионеру на определенный период времени. Концессионер берет на себя все риски и затраты, связанные с созданием и эксплуатацией объекта концессии, а также получает право на получение дохода от эксплуатации объекта.

Концессионер может быть как физическим, так и юридическим лицом, за исключением государственных учреждений и субъектов

квазигосударственного сектора, чьи доли в уставном капитале составляют 50% и более и которые осуществляют свою деятельность на основе договора о совместной деятельности.

Концедентом выступает Республика Казахстан, от имени которой могут выступать Правительство Республики Казахстан или местный исполнительный орган, а также уполномоченные ими государственные органы [101].

Цель концессионных соглашений заключается в создании новых объектов или реконструкции и модернизации уже существующих объектов концессии и дальнейшей эксплуатации этих объектов. Финансирование проектов может осуществляться за счет средств концессионера или на условиях софинансирования с концедентом.

Объекты концессии могут быть уже существующими объектами социальной инфраструктуры и жизнеобеспечения, которые передаются во временное владение и пользование концессионеру, либо созданными и реконструированными концессионером. Они используются для удовлетворения общественных потребностей, которые обычно входят в компетенцию государственных органов. Согласно Закону о концессиях Республики Казахстан, при заключении договора концессии право собственности на недвижимое и движимое имущество, а также исключительные права, связанные с деятельностью по объектам концессии, передаются во временное владение и пользование концессионеру. Улучшения, произведенные на объектах концессии, и объекты незавершенного строительства передаются в государственную собственность, если иное не предусмотрено договором концессии, а объекты концессии, созданные в результате исполнения условия договора, передаются в государственную собственность. [100].

При обсуждении концессионных соглашений, вопросы о признании объектов концессии в балансе и финансовой отчетности являются не только учетной проблемой, но и имеют прямое отношение к интересам как концедента, так и концессионера. В этом случае необходимо определить, кто контролирует объект концессии - концедент или оператор-концессионер, чтобы решить, какой из них должен отражать объект концессии в своей финансовой отчетности и признавать его на своем балансе.

Международные стандарты финансовой отчетности уделяют большое внимание содержанию сделки и ее экономическим последствиям при признании объекта концессии на балансе. Оценка рисков и выгод, связанных с владением активом, имеет ключевое значение в данном процессе. В соответствии с этим, практически все значимые выгоды и риски, связанные с владением активом, включая риск случайной гибели или повреждения объекта концессии, переходят на концессионера.

Практически все значимые выгоды и риски, связанные с владением активом, в том числе возможность случайной гибели или повреждения

объекта концессионного соглашения с момента передачи ему этого объекта, перешли на концессионера.

При решении этой проблемы важны концептуальные положения международных стандартов о том, как определяется наличие контроля со стороны субъекта. Если концедент признает актив, то он должен учитывать признаки контроля над концессионным активом. Если обязывающее соглашение предоставляет концеденту право контролировать использование концессионного актива, то актив должен соответствовать условиям контроля со стороны концедента.

Правом контроля со стороны концедента являются полномочия, предусмотренные в концессионном соглашении, такие как определение видов деятельности, установление цен и стандартов качества, предоставляемых концессионером, и другие аналогичные полномочия. Эти полномочия подтверждают наличие контроля над активом со стороны концедента.

Для того, чтобы считать, что концедент имеет контроль над ценами в рамках концессионной сделки, не обязательно, чтобы он имел полный контроль над ними. Важно, чтобы цены регулировались концедентом или независимым органом, который контролирует другие субъекты, работающие в той же отрасли или секторе, что и концедент. Например, это может быть орган установления верхнего предела цен. Кроме того, концедент сохраняет право собственности на любую остаточную долю в объектах концессии после окончания срока действия соглашения.

Контроль, который концедент имеет над остаточной долей, должен ограничивать возможность концессионера продавать или заложить актив, и предоставлять концеденту право пользования на протяжении всего срока действия соглашения. Согласно закону, объекты концессии, построенные концессионером в рамках договора, переходят в государственную собственность с момента создания, и концессионер продолжает эксплуатировать эти объекты. Незавершенные объекты и права интеллектуальной собственности, возникшие в рамках договора концессии, а также улучшения, внесенные на объекты государственной собственности, переданные в концессию, являются государственной собственностью [91 - 92, 102 - 103]. Согласно данной статье Закона, момент передачи объекта концессии в государственную собственность наступает после завершения строительства объекта концессии. Если рассматривать вопрос с юридической точки зрения, то на стадии строительства актив признается владельцем - оператором концессии.

Однако, учитывая, что возводимый объект является концессионным активом по концессионному соглашению, вопросы отражения актива на балансе у концессионера необходимо рассмотреть в соответствии с МСФООС 32 «Концессионные соглашения по предоставлению услуг» и Разъяснениями КРМСФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения по предоставлению услуг». Несмотря на то, что возводимый объект может быть признан собственностью оператора-концессионера с точки зрения юридической формы, согласно

экономическому содержанию концессионного соглашения, он является активом концедента (государства). В этом случае, необходимо учитывать принцип достоверного представления информации в финансовой отчетности как субъектов государственного, так и частного секторов экономики. [91 - 92, 101 - 103].

В данном случае необходимо учитывать экономическое содержание концессионного соглашения и применять критерии признания активов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Важно обратить внимание на категорию "контроль" при определении актива, так как контроль со стороны субъекта является обязательной характеристикой актива. Согласно Концептуальным основам МСФО, актив - это ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий, от которого ожидается будущее поступление экономических выгод. Решение проблемы должно привести к правильному признанию активов и обязательств и представлению полной и достоверной финансовой отчетности концедента и концессионера.

Наличие юридических прав, таких как право собственности, не является необходимым условием для признания актива. Организация может контролировать выгоды, связанные с объектом, даже если не обладает соответствующими юридическими правами. Например, арендованная недвижимость может быть активом, если организация контролирует выгоды, которые, как ожидается, будут получены от использования этой недвижимости. Хотя обычно способность организации контролировать выгоды связана с наличием юридических прав, некоторые объекты могут быть признаны активами, даже если организация не обладает соответствующими юридическими правами. [91 - 92, 101 - 103]. Согласно Концептуальным основам МСФООС, активом является ресурс, который на данный момент контролируется субъектом в результате прошлых событий и который может принести ему экономические выгоды или иметь полезный потенциал в будущем. [10, 91 - 92, 101 - 103].

Ресурс - это элемент, способный принести экономическую выгоду или полезный потенциал субъекту. Этот ресурс должен находиться под контролем субъекта. Выгоды могут быть получены непосредственно от ресурса или от прав, связанных с ресурсом. Другие ресурсы могут предоставлять субъекту права на различные виды выгод, например: возможность использования ресурса для оказания услуг; аренду ресурсов другими лицами для получения дохода; возможность продажи ресурса за денежные средства; выгоды, возникающие при повышении стоимости ресурса; потоки денежных средств, получаемых от использования ресурса. Ресурс может обеспечить субъекту экономические выгоды или потенциал актива, который может быть использован для достижения целей субъекта. Полезный потенциал не обязательно приводит к генерации чистых денежных поступлений, но может быть использован для предоставления товаров и услуг. Таким образом, ресурс

может представлять собой ценный актив, который может быть контролирован субъектом и использован для достижения его целей.

Активы государственного сектора, которые содержат полезный потенциал, могут включать в себя различные виды активов, такие как активы в рекреационно-оздоровительной сфере, активы, связанные с культурным наследием, социальными службами, обороной, а также другие активы, принадлежащие правительствам и другим субъектам государственного сектора, которые используются для предоставления товаров и услуг для третьих сторон. Это значит, что государственные активы с полезным потенциалом могут использоваться для предоставления товаров и услуг, как для коллективного, так и для индивидуального потребления. В отличие от сектора частных предприятий, конкуренция на рынке может быть ограничена или отсутствовать в секторе государственных активов. Кроме того, использование и распоряжение этими активами может быть ограничено, и субъект должен контролировать эти ресурсы на отчетную дату.

Контроль над ресурсом означает, что субъект имеет возможность использовать экономические выгоды или полезный потенциал, вытекающие из этого актива, а также указывать другим сторонам, как использовать эти выгоды.

При оценке контроля над ресурсом субъект должен учитывать следующие факторы:

- юридическую собственность на ресурс;
- возможность получения доступа к ресурсу или наоборот, способность ограничить доступ к нему;
- наличие способов использования ресурсов для достижения своих целей;
- наличие права на получение полезного потенциала или экономических выгод, вытекающих из ресурса, которые можно реализовать в принудительном порядке.

Когда государственная собственность, уже существующая и используемая, передается во временное владение и пользование концессионеру, все расходы на обслуживание и эффективное использование таких объектов несет концессионер. Кроме того, любые продукты и другие доходы, полученные концессионером в результате использования таких объектов, являются его собственностью.

При решении вопроса о признании концессионного актива в течение периода строительства или разработки актива необходимо учитывать следующие критерии: наличие вероятности получения будущих экономических выгод или сервисного потенциала, а также надежность оценки затрат или справедливой стоимости.

Если все критерии признания как для основных средств, так и для нематериальных активов выполняются в период строительства или разработки, то концедент должен признать концессионный актив в течение этого периода.

Когда определяется, следует ли признавать концессионный актив в период строительства или разработки, необходимо учитывать критерии, такие как наличие вероятности будущих экономических выгод и достоверность оценки затрат или справедливой стоимости. Если эти критерии выполняются, то концедент должен отразить концессионный актив на своем балансе, а не концессионер. Согласно Разъяснениям КРМСФО, инфраструктура, связанная с концессионным соглашением, не должна признаваться как основное средство у концессионера, потому что это соглашение не передает ему контроль над использованием инфраструктуры общественного обслуживания. Вместо этого концессионер имеет доступ к управлению инфраструктурой для предоставления общественных услуг от имени поставщика концессии в соответствии с условиями контракта. [89 - 92, 100 - 102].

Государственно-частное партнерство (также известное как соглашение о концессии услуг) — это соглашение между правительством и партнером из частного сектора, в котором партнер из частного сектора использует указанные активы для предоставления государственных услуг от имени правительства в течение определенного периода времени и компенсируется за его услуги в течение срока действия соглашения.

Затраты на указанные активы финансируются партнером из частного сектора, за исключением случаев, когда существующие активы правительства (как правило, земля) выделяются для соглашения. Платежи, произведенные Правительством партнеру из частного сектора за период действия концессионного соглашения на обслуживание, покрывают расходы на предоставление услуг, процентные расходы и погашение обязательства, понесенного при приобретении указанных активов.

Активы в государственно-частном партнерстве признаются активами правительства. Если активы постепенно строятся, правительство постепенно признает незавершенное производство по первоначальной стоимости, и финансовое обязательство той же стоимости также признается. Когда активы полностью построены, общая стоимость активов и соответствующее финансовое обязательство отражают стоимость будущей компенсации, которая будет предоставлена партнеру из частного сектора за активы.

Следует обратить внимание, что в Республике Казахстан в соответствии с Законом «О государственном и частном партнерстве» право собственности передается по завершению строительства, и таким образом, имеет место признание операции, исключительно исходя из юридической формы, а не из экономического содержания транзакции, что не соответствует основополагающим принципам подготовки финансовой отчетности в соответствии с МСФООС. Таким образом концессионный актив, и что более важно, не признается и обязательство на балансе государственных активов и обязательств [10 - 11, 91 - 92, 101 - 103].

Концессионер может получить компенсацию за свои затраты на строительство или усовершенствование концессионного объекта либо через компенсацию инвестиционных затрат, либо через получение доходов от

эксплуатации объекта. Правила учета активов и обязательств по концессионным соглашениям для концедента определены международным стандартом финансовой отчетности общественного сектора. [91 - 92, 102 - 103].

Существуют две модели учета концессии согласно международным стандартам финансовой отчетности: модель финансового обязательства и модель предоставления права.

В рамках первой модели концедент должен признать финансовое обязательство, когда он обязуется выплатить концессионеру за услуги, связанные со строительством или улучшением концессионного актива. За услуги по строительству, разработке, приобретению или улучшению концессионного объекта концессионер (оператор) получает доход, который он признает. В то же время, концедент признает финансовое обязательство, если он должен выплатить деньги концессионеру за выполненные им работы по строительству, разработке, приобретению или улучшению концессионного актива. То есть концессионер получает доход, а концедент обязан выплатить платежи за оказанные услуги.

Концессионер (оператор) признает доход за предоставленные услуги по всем этапам концессионной деятельности, включая строительство, разработку, приобретение, усовершенствование и эксплуатацию объекта концессии. Если концессионер передает объект концессии концеденту или производит работы по реконструкции, модернизации или капитальному ремонту, то в бухгалтерском учете концедента отражается актив, соответствующий объекту концессии, и финансовое концессионное обязательство по оплате концессионера за выполненные работы.

Так как концессионное обязательство является долгосрочным, то его финансовое обязательство должно быть отражено на счетах долгосрочной кредиторской задолженности концедента. Концессионные обязательства должны быть выплачены концедентом из средств, выделенных на финансирование из бюджета. Следовательно, выплата кредиторской задолженности будет отражена одновременно по кредиту счетов учета денежных средств, в зависимости от источника финансирования.

Концессионер должен правильно учитывать затраты, связанные с возведением объектов концессии, а также капитальные затраты на модернизацию и реконструкцию. Для этого необходимо руководствоваться разъяснениями, приведенными в международных стандартах финансовой отчетности (IFRIC 12 «Концессионные соглашения по предоставлению услуг»), которые определяют порядок признания расходов и доходов. [91 - 92, 102 - 103].

Согласно второй модели учета концессии, концедент признает обязательство, когда предоставляет оператору право на получение доходов от сторонних пользователей концессионного актива. В этом случае, согласно пункту 26 IFRIC 12, оператор должен признать нематериальный актив. [91 - 92, 102 - 103].

Во второй модели финансовое обязательство концедента не учитывается. Вместо этого концессионер признает право на получение доходов от использования концессионных активов в качестве нематериального актива и одновременно признает доходы от этого. Правила учета активов и обязательств по концессионным соглашениям для концессионера определены в соответствии с разъяснениями к международным стандартам финансовой отчетности (IFRIC 12 «Концессионные соглашения по предоставлению услуг») для целей финансовой отчетности. [91 - 92, 102 - 103].

Концессионер признает доходы от оказания услуг в соответствии с условиями концессионного соглашения, которое предусматривает возведение или приобретение объектов инфраструктуры для предоставления общественных услуг, либо доступ к уже существующей инфраструктуре для оказания услуг.

Концессионер (оператор) предоставляет несколько видов услуг, включая строительство новых или улучшение существующих объектов и управление ими. В соответствии с МСФО 11 "Договоры подряда" концессионер должен отдельно учитывать доходы от предоставления услуг по строительству или улучшению инфраструктурных объектов, а согласно МСФО 15 "Выручка по договорам с покупателями" - доходы от услуг по управлению инфраструктурными объектами. [104].

Согласно Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) 11, концессионер (оператор) должен признать финансовый актив в том объеме, в котором у него имеется безусловное договорное право на получение денежных средств или других финансовых активов от поставщика концессии или от его имени за оказание услуг по строительству объектов инфраструктуры.

Если концессионер (оператор) имеет лицензию на взимание платы с пользователей общественных услуг, он может признать нематериальный актив в соответствующей степени. Представленный порядок учета активов и обязательств по концессионным соглашениям наглядно демонстрирует требования по отражению концессионных объектов на балансе концедента и учету доходов и расходов у концессионера в соответствии с положениями МСФО и МСФООС.

Государственно-частное партнерство в Республике Казахстан развивается с целью расширения и повышения качества предоставляемых общественных услуг, особенно в сфере общественной инфраструктуры и объектов жизнеобеспечения. В Послании Президента Республики Казахстан от 31 января 2017 года "Третья модернизация Казахстана: глобальная конкурентоспособность" отмечается, что расширение государственно-частного партнерства имеет большой потенциал для развития предпринимательства и что для этого необходимо использовать все возможные виды и формы государственно-частного партнерства, такие как доверительное управление госимуществом, сервисные контракты и другие.

Для эффективного развития инфраструктуры, в том числе социальной, государственно-частное партнерство должно стать главным инструментом, при этом важно упростить и ускорить процедуры согласования, особенно для небольших проектов. [5].

Поскольку процессы внедрения и развития новых форм государственно-частного партнерства сталкиваются с проблемами недостаточной разработанности методологической основы по организации бухгалтерского учета в субъектах государственного сектора экономики и хозяйствующих субъектах, исследования по проблемам учета и оценки концессионных активов и концессионных обязательств являются в настоящее время очень актуальными и своевременными.

Наиболее сложными являются вопросы по первоначальному признанию и последующего учета концессионных активов и концессионных обязательств, признания и учета доходов и расходов по договорам концессии, т. е. как должен быть учтен объект концессии, у кого на балансе должны быть признаны соответственно концессионные активы и концессионные обязательства.

Для концедента не требуется полный контроль над ценами, поскольку достаточно регулирования цен через обязывающее соглашение с концессионером или через независимый орган, который регулирует другие участники, действующие в той же отрасли или в том же секторе концессии, например, больницы, школы или университеты, используя механизм установления максимальной стоимости.

По окончании срока действия соглашения концедент получает права собственности на любую остаточную долю в объектах концессии. Для ограничения возможности оператора (концессионера) продать или заложить актив контроль концедента над значительной остаточной долей должен быть установлен. Кроме того, концедент должен иметь постоянное право пользования объектом на протяжении всего срока действия концессионного соглашения на предоставление услуг.

Для определения того, следует ли включать концессионный актив на баланс концедента во время строительства или разработки актива, необходимо убедиться, что он соответствует критериям признания актива, таким как наличие вероятности будущих экономических выгод или сервисного потенциала, а также надежность оценки затрат или справедливой стоимости. Если эти критерии выполняются в период строительства или разработки, то концедент должен признать концессионный актив в течение этого периода.

Согласно Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) и МСФООС, концессионный объект следует признавать на балансе у концедента, а не у концессионера, в соответствии с положениями по определению актива. Согласно МСФО «инфраструктура... не должна признаваться в составе основных средств концессионера (оператора), потому что соглашение на предоставление договорных услуг не передает оператору право на контроль использования инфраструктуры общественного

обслуживания. У оператора есть доступ к управлению инфраструктурой для предоставления общественных услуг от имени поставщика концессии в соответствии со условиями, определенными в контракте» [102 - 103].

Затраты, понесенные концессионером на возведение или усовершенствование концессионного объекта, могут быть компенсированы через возмещение инвестиционных затрат или получение доходов в процессе эксплуатации объекта концессии, например, путем продажи произведенных товаров, работ или услуг.

МСФООС 32 «Концессионные соглашения по предоставлению услуг: концедент» определяет порядок учета активов и обязательств по концессионным соглашениям с точки зрения концедента. [102].

IFRIC 12 «Концессионные соглашения по предоставлению услуг» определяет порядок учета активов и обязательств по концессионным соглашениям для финансовой отчетности концессионера в соответствии с международным стандартом финансовой отчетности. [103].

Признание доходов от оказания услуг концессионером.

В соответствии с условиями концессионного соглашения, концессионер (оператор) осуществляет строительство или приобретение объектов инфраструктуры с целью предоставления общественных услуг, или получает доступ к уже существующей инфраструктуре для предоставления услуг. Концессионер (оператор) выполняет роль поставщика нескольких видов услуг, включая строительство новых или улучшение существующих объектов, а также их управление.

Для учета доходов от оказания услуг в рамках концессионного соглашения, концессионер (оператор) должен отдельно учитывать доходы от строительства или усовершенствования инфраструктурных объектов, а также доходы от управления этими объектами. Ранее для этого использовались различные стандарты бухгалтерского учета, такие как МСФО 11 «Договоры подряда» для доходов от строительства и МСФО 18 «Выручка» для доходов от управления. Однако, в настоящее время эти стандарты были заменены на МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями». [104].

Согласно МСФО 11, концессионер (оператор) должен признать финансовый актив, если он имеет безусловное договорное право на получение денежных средств или другого финансового актива от поставщика концессии или по его указанию за выполнение услуг по строительству. В случае получения права (лицензии) на взимание платы с пользователей общественных услуг, концессионер (оператор) должен признать соответствующий нематериальный актив.

Признание активов и обязательств.

Существуют две модели учета концессии, определенные в международных стандартах финансовой отчетности: модель финансового обязательства и модель предоставления права. По первой модели концедент признает финансовое обязательство, когда он обязан произвести платежи оператору за услуги, оказанные в рамках строительства, приобретения или

усовершенствования концессионного актива. В свою очередь, концессионер (оператор) признает доход за оказанные услуги по строительству, разработке, приобретению или улучшению концессионного объекта. По второй модели концедент признает обязательство, когда предоставляет оператору право на получение доходов от сторонних пользователей концессионного актива. В этом случае, в соответствии с пунктом 26 МСФО 12, оператор признает нематериальный актив. [103].

В модели финансового обязательства концессионер признает как доходы, так и расходы по оказанию услуг по строительству или усовершенствованию концессионных объектов. Концедент, обязавшись произвести платежи оператору за выполненные работы, признает финансовое обязательство. Концессионер (оператор), в свою очередь, признает доход за оказанные услуги по строительству, разработке, приобретению, усовершенствованию и эксплуатации концессионных объектов.

Таким образом, мы определили цель нашего исследования, которая заключается в изучении связанных вопросов по учету активов и обязательств по концессионным соглашениям в финансовой отчетности как концессионера, так и концедента. При этом мы будем учитывать соответствующие положения МСФО и стандарта финансовой отчетности общественного сектора (IPSAS 32). [103].

Рекомендации по признанию и учету активов и обязательств по концессионным соглашениям разработаны с учетом требований МСФО и МСФООС для обеих сторон концессионного соглашения. При этом выводы по концепции признания активов и обязательств уточнены с учетом уровня подотчетности и категории объектов учета, разделяя их на контролируемые и администрируемые. Однако, без принятия основных положений по определению периметра отчетности и разработки системных положений по формированию финансовой отчетности по уровням подотчетности, не будет создана необходимая база для развития системы бухгалтерского учета и формирования полной и достоверной финансовой отчетности.

Концепция второй части

При разработке методологической основы бухгалтерского учета в государственном секторе следует установить порядок признания и отражения объектов учета с точки зрения определения отдельных субъектов финансовой отчетности, уполномоченных признавать и представлять не только контролируемые, но и администрируемые объекты учета в государственном секторе. Ранее не были затронуты проблемы по признанию и оценке активов и обязательств, налоговых и неналоговых доходов для целей формирования финансовой отчетности со стороны отдельных государственных учреждений, как субъектов финансовой отчетности, с учетом нормативно-правовой основы, определяющих полномочия по их владению, распоряжению и управлению. Одним из основных направлений развития системы учета и отчетности в государственном секторе в условиях внедрения метода начисления является разработка методологических положений по признанию

и отдельному отражению контролируемых и администрируемых со стороны уполномоченных органов объектов учета, активов, обязательств, доходов и расходов. В настоящее время в правилах ведения бухгалтерского учета государственных учреждений и подготовки финансовой отчетности в государственном секторе Республики Казахстан отсутствуют положения, позволяющих классифицировать и отдельно отражать контролируемые и администрируемые объекты учета.

Для реализации целей подготовки баланса государственных активов и обязательств необходимо определить методологические основы по признанию администрируемых со стороны уполномоченных органов активов и обязательств на балансе соответствующих субъектов финансовой отчетности.

В рамках исторически сложившейся методологии по кассовой основе признанию подлежали только закрепленные за государственными учреждениями ресурсы.

По не закрепленным за государственными учреждениями имуществу и обязательствам порядок признания в рамках методологии по кассовому методу не был предусмотрен.

При признании активов и обязательств, по-нашему мнению, необходимо выбрать конкретную модель отражения администрируемых активов и обязательств в государственном секторе Республики Казахстан.

В качестве альтернативных по модели организации учета администрируемых активов и обязательств рекомендуются следующие варианты:

- определение и отдельный бухгалтерский учет администрируемых активов и обязательств на особых счетах по учету имущества и обязательств как республиканской казны, так и местной казны;

- организация отдельного бухгалтерского учета администрируемых активов и обязательств с представлением в отдельном комплекте финансовой отчетности, параллельно с организацией бухгалтерского учета по контролируемым активам и обязательствам.

3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН

3.1 Направления формирования методологических, методических и практических аспектов системы государственного аудита

В условиях внедрения принципов концепции новой бюджетной политики требуется внедрение новых направлений системы государственного контроля и аудита по оценке за эффективностью управления государственными финансами и достижения стратегических целей.

Возрастает роль государственного аудита и финансового контроля.

Государственный аудит основывается на трех базовых характеристиках, содержащихся в Лимской декларации ИНТОСАИ 1977 г.: государственный характер государственного аудита, независимость органов государственного аудита и его направленность на вопросы экономичности, эффективности и результативности использования общественных ресурсов [105-106].

Согласно Лимской декларации, принятой Международной организацией высших органов финансового контроля (INTOSAI) в 1977 году, аудит является неотъемлемой частью системы регулирования, цель которой заключается в выявлении отклонений от установленных стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов. [106].

Становление и развитие государственного аудита отвечает стратегическим задачам по совершенствованию контрольных функции по оценке эффективности использования государственных ресурсов, оценки по достижению стратегических целей и реализации программных задач, эффективности деятельности субъектов государственного и квазигосударственного секторов. Можно отметить всевозрастающую роль государственного аудита в экономическом развитии Республики Казахстан.

Главной задачей государственного аудита является улучшение процессов управления и оптимизация использования бюджетных средств, а также активов, принадлежащих государству.

В рамках этой цели государственный аудит выполняет ряд специфических задач, таких как: контроль за экономической обоснованностью, правомерным и целевым использованием бюджетных ресурсов, а также эффективностью их расходования; контроль за взаимной увязкой целевых показателей в стратегическом и территориальном планировании; оценка достижения целей и выполнения запланированных показателей в рамках стратегических программ.

Государственный аудит имеет тесную связь с бюджетной реформой, которая проводится в стране, и направлен на увеличение срока бюджетного планирования, осуществление прогнозов и повышение эффективности макроэкономического регулирования, установленного государством.

Аудит может оказать неоценимую помощь в экспертизе проектов с государственным участием, в оценке их эффективности для региона и

республики в целом. Основные задачи органов государственного аудита на различных этапах стратегического планирования представлены в таблице 24.

Согласно законодательству Республики Казахстан о государственном аудите и финансовом контроле, государственный аудит может быть разделен на два вида в зависимости от субъекта: внешний и внутренний. Внешний государственный аудит направлен на анализ, оценку и проверку эффективного и законного управления национальными ресурсами, такими как финансы, природные, производственные, кадровые и информационные, для обеспечения роста качества жизни населения и национальной безопасности страны. Внутренний государственный аудит направлен на анализ, оценку и проверку достижения объектом государственного аудита прямых и конечных результатов, предусмотренных в документах Системы государственного планирования Республики Казахстан, надежности и достоверности финансовой и управленческой информации, эффективности внутренних процессов организации деятельности объектов государственного аудита, качества оказываемых государственных услуг, сохранности активов государства и субъектов квазигосударственного сектора [107].

Существуют следующие типы государственного аудита:

- аудит финансовой отчетности — это оценка правильности и достоверности бухгалтерского учета, финансового состояния и отчетности объекта государственного аудита.

- аудит эффективности — это анализ и оценка деятельности объекта государственного аудита с точки зрения экономической эффективности, продуктивности и результативности.

- аудит соответствия — это проверка соблюдения объектом государственного аудита норм законодательства Республики Казахстан и других актов, принятых для их реализации субъектами квазигосударственного сектора. [107 - 109].

Таблица 24 – Цели и задачи государственного аудита

Этап	Цели и задачи
Оценка соответствия (миссия, цели, стратегия)	Выявление отклонений
Анализ выполнимости	Анализ выполнимости бюджетных параметров по экономическому развитию республики, развитию по административно-территориальным уровням местных бюджетов
Формулировка стратегии развития по уровням бюджета	Анализ стратегии развития по уровням бюджетов
Формирование стратегического плана развития, разработка программ и подпрограмм	Оценка соответствия разработанного плана, программ и подпрограмм направлениям и целям развития территориально-экономических комплексов
Определение и оценка альтернатив развития администраторов бюджетных	Оценка плановых показателей по результативности и эффективности

программ и государственных учреждений в процессе составления и утверждения бюджетных заявок по выделению лимитов	достижения прогнозных показателей в рамках разрабатываемых альтернатив по развитию субъектов государственного сектора
Оценка и мониторинг реализации стратегических программ развития, бюджетных программ и подпрограмм	Организация текущего и последующего контроля за реализацией стратегических целей развития республики и регионов, координация деятельности контрольных органов. Оценка и мониторинг хода реализации стратегических планов развития, выявление отклонений от целевых показателей бюджетных программ и подпрограмм, разработка мероприятий по достижению стратегических целей
Примечание – разработано автором	

Несмотря на разнообразие теорий и методов государственного аудита, все авторы признают, что его основу составляет финансовый аудит. Осуществление контроля над государственными финансами всегда было и остается крайне важным.

Финансовый аудит - независимая оценка, в результате которой формируется заключение с обоснованным подтверждением достоверности того, что финансовое положение, результаты и использование ресурсов организации справедливо отражены в финансовой отчетности.

Аудит соответствия направлен на проверку того, насколько объект аудита соблюдает правила, нормативные акты, положения, кодексы и условия, которые были установлены или согласованы.

Аудит на соответствие может охватывать широкий круг предметов изучения. В целом, цель аудита на соответствие заключается в предоставлении предполагаемым пользователям подтверждения достоверности результата оценки или сравнения предмета изучения с приемлемыми критериями.

При проведении аудитов на соответствие в контексте Фундаментальных принципов аудита INTOSAI, существуют две концепции, имеющие важное значение:

- соответствие нормативным правовым актам – концепция, которая заключается в том, что деятельность объекта аудита, совершаемые им сделки и информация касательно такого объекта одобрены в надлежащем порядке и соответствуют требованиям законодательства, регулирующего деятельность такого объекта, положений, изданных во исполнение регулирующего законодательства, и других соответствующих нормативных правовых актов и договоров, включая бюджетное законодательство.

- принципы поведения - общие принципы рационального финансового управления в государственном секторе и принципы поведения должностных лиц государственного сектора.

Аудит эффективности проводится с целью определения эффективности расходования государственных средств. В последующие годы аудит эффективности получил более широкое международное признание [113 - 116].

Следует отметить, по-нашему мнению, что данный вид проверки является основным видом стратегического государственного аудита.

Основная идея эффективности заключается в достижении максимальной выгоды от доступных ресурсов. Эффективность неразрывно связана с экономичностью. Основным аспектом эффективности заключается в том, насколько хорошо количество и качество предоставляемых услуг соответствуют затраченным ресурсам [113 - 115].

После IX Конгресса Международной организации высших органов финансового контроля, который проходил в г. Лиме в 1977 году и после принятия Лимской декларации руководящих принципов финансового контроля, высшие органы финансового контроля в развитых странах начали включать в свою практику задачи развития нового направления - аудита эффективности. [106].

Таблица 25 – Уполномоченные органы, осуществляющие аудит эффективности в государственном секторе

№	Уполномоченные органы
1	Счетный комитет по контролю за исполнением республиканского бюджета
2	Министерство Финансов Республики Казахстан (Комитет внутреннего государственного аудита)
3	Ревизионные комиссии г. Астана, г. Алматы и областей
4	Службы внутреннего аудита центральных государственных органов (СВА), за исключением службы внутреннего аудита Национального Банка Республики Казахстан, местных исполнительных органов областей, городов республиканского значения, столицы*
5	Службы внутреннего аудита ведомств центральных государственных органов (СВА), создаваемые по усмотрению первого руководителя в рамках предусмотренной штатной численности*
Примечание – разработано автором	

Кроме перечисленных функций, Счетный комитет также имеет возможность проанализировать проект республиканского бюджета и оценить его основные направления расходования бюджетных ресурсов, используя прогнозную консолидированную финансовую отчетность. В таблице 25 представлен список субъектов, которым предоставлено право на проведение государственного аудита эффективности в Республике Казахстан.

3.2 Модели совершенствования системы государственного аудита в Республике Казахстан

Становление и развитие системы государственного аудита в Республике Казахстан стало возможным только в процессе коренных реформ в сфере бухгалтерского учета и финансового контроля, в условиях внедрения нового формата финансовой отчетности в условиях внедрения метода начисления.

Основным отличием и главным преимуществом становления и развития системы государственного аудита на современном этапе реформ следует

считать, по-нашему мнению, переход от задач финансового контроля по формированию и расходованию бюджетных средств, основанного на учетно-информационной базе кассового метода бухгалтерского учета, к более широким, комплексным задачам государственного аудита на новой учетно-информационной базе бухгалтерского учета по методу начисления [109].

Формирование новой информационно-учетной базы в условиях перехода системы бухгалтерского учета в Республике Казахстан на метод начисления и формирования полного комплекта финансовой отчетности в государственном секторе позволило существенным образом видоизменить целевую направленность и характер контрольных процедур, объем и методику проведения финансового контроля со стороны высшего органа государственного контроля, что определило направления по становлению и развитию системы государственного аудита.

Государственный аудит должен проводиться в соответствии с международными стандартами, которые включают в себя стандарты, правила, процедуры, квалификационные требования и руководящие принципы государственного аудита и государственного финансового контроля.

Анализ применяемых в настоящее время методик проведения государственного аудита выявил, что действующие в настоящее время методики проведения государственного аудита, нуждаются в значительном развитии [109].

Оценка по целям, задачам и мероприятиям показала отсутствие сбалансированности в методиках. Несмотря на методики проведения государственного аудита, разработанные на основе международных стандартов аудита (МСА).

Данная несбалансированность связана с тем, что направления аудита, объекты, цели и задачи, объем информационной базы, широта охвата аудиторскими процедурами, являющимися особенностями государственного аудита, часто не совпадают с методическими приемами, принятых в качестве международных стандартов высших органов финансового контроля, разработанных на базе международных стандартов аудита для коммерческих организаций.

Важнейшей функцией государственного аудита является обеспечение информационных потребностей пользователей по оценке эффективности управления государственными финансами путем разработки национальных правил и процессуального стандарта по государственному аудиту на основе новой учетно-информационной базы, созданной в условиях перехода на метод начисления в государственном секторе и анализа в целом как по результатам финансово-экономической деятельности государства, так и каждого отдельного его звена по данным полного комплекта финансовой отчетности.

Для обеспечения информационных потребностей по оценке эффективного и целевого использования общественными ресурсами в рамках государственного аудита определяются субъекты финансовой отчетности на

уровне республиканского бюджета и местных органов исполнительной власти, представляющих сведения об исполнении местного бюджета.

Государственный аудит содержит обширные задачи по оценке эффективности и результативности деятельности государственных субъектов по управлению бюджетными ресурсами [117 - 120].

В общем, целью развития государственного аудита является оценка деятельности государственных органов и квазигосударственных субъектов в различных сферах, таких как экономика и государственное управление, с целью формулировки рекомендаций по улучшению эффективности управления и использования бюджетных средств и государственных активов вовремя.

По-нашему мнению, в целях развития и дальнейшего совершенствования методологических положений по организации системы государственного аудита необходимы системные исследования по разработке единой концептуальной модели, которая позволит представить основу классификации различных видов аудита с разграничением конкретных методик государственного аудита [109].

На основе проведенного исследования, можно заключить, что в Республики Казахстан в настоящее время формируется единая система государственного аудита, которая включает следующие виды деятельности контролирующих органов:

- финансовый аудит и аудит соответствия (цель – проверка достоверности финансовой отчетности, целевого использования и обоснованности расходов бюджетных средств);

- стратегический аудит (цель – оценка достижимости параметров развития республики и регионов) и аудит эффективности (цель – оценка результатов эффективности использования бюджетных средств по направлениям расходования).

Наряду с задачами по проверке достоверности финансовой отчетности, аудита соответствия и аудита эффективности по направлениям расходования (на уровне получателей бюджетных средств), особенностью государственного аудита является его макроэкономическая направленность, включая формирование доходной части бюджета.

По-нашему мнению, в качестве отдельного вида аудита в государственном секторе представляется необходимым выделение отдельного направления - стратегического государственного аудита по оценке реализации стратегических целей и программ.

В ходе стратегического аудита осуществляется оценка ключевых показателей, связанных с реализацией социально-экономических показателей и общих эффектов социально-экономического развития Республики Казахстан. При разработке плана государственного аудита важно определить следующие задачи в рамках концептуальной модели развития системы государственного аудита:

- идентификацию организаций сектора государственного управления по контролируемым и администрируемым активам, государственным обязательствам, доходам от налогов и другим поступлениям в бюджет;
- определение конкретных вопросов, которые нужно изучить в ходе аудита, и установление целей аудита;
- разработку методов и формата проведения аудита;
- определение сроков, ресурсов и качественных характеристик, которые нужны для эффективного проведения аудита;
- выявление конкретных вопросов, подлежащих исследованию в связи с проведением государственного аудита, определение целей аудита;
- разработка объема и формата аудита;
- определение времени, ресурсов и качественных характеристик аудита.

Одной из основных, по-нашему мнению, задачей государственного аудита является идентификация субъектов финансовой отчетности в условиях отсутствия четкой классификации и определения порядка признания по контролируемым и администрируемым активам, государственным обязательствам, доходам от налоговых и неналоговых поступлений в бюджет.

В настоящее время в результате отсутствия разработанной концептуальной модели по идентификации субъектов финансовой отчетности не представляется возможным проведение полного государственного аудита, и разработки методологических аспектов государственного аудита и методики его проведения. Прежде всего должна быть решена актуальная проблема определения объектов учета, подлежащих признанию в составе финансовой отчетности субъектов государственного сектора.

Для методики государственного аудита важно определить: какие объекты подлежат включению в финансовую отчетность конкретных субъектов государственного сектора, с учетом полномочий по их признанию и отражению.

Поэтому решение комплекса методологических проблем по признанию и оценке контролируемых и администрируемых объектов учета, в том числе по налоговым и неналоговым поступлениям в бюджет, позволит разработать концептуальную модель субъекта финансовой отчетности государственного сектора, играющей основную роль теоретической и методологической основы для целей государственного аудита.

Концепция субъекта финансовой отчетности для государственного сектора важна для разработки основных положений и нормативно-правовых документов по организации системы государственного аудита, и развития методики его проведения. В качестве концептуальной модели по идентификации субъекта финансовой отчетности рекомендуется разработанная классификация объектов учета в государственном секторе на контролируемые и администрируемые в соответствии с определением подотчетности субъектов государственного сектора по соответствующим уровням бюджетного процесса [32, 109].

Наряду с задачами по оценке и подтверждению достоверности финансовой отчетности существуют направления аудита, которые связаны с оценкой реализации государственных программ, с эффективностью и результативностью стратегических решений и социальных задач, оценкой прямых и косвенных индикаторов инвестиционной политики на макроуровне.

Методические приемы международных стандартов аудита для частного сектора (МСА) связаны в основном с обособленным бизнес-субъектом, с оценкой достоверности его финансовой отчетности, результатами и потоками денежных средств от его производственной или коммерческой деятельности, ограничиваясь рамками обособленного субъекта.

В качестве особенностей государственного аудита следует отметить, что государственные аудиторы обладают широкими полномочиями по оценке целевого и эффективного использования бюджетных средств, часто связанными с осуществлением контрольных функций высших органов финансового надзора. Развитие новой учетно-информационной базы для реализации контрольных функций высших органов финансового надзора в условиях перехода системы бухгалтерского учета и бюджетирования на метод начисления создает новые возможности и направления в процессе проверки расходования средств бюджета.

Наряду с формами бюджетной отчетности об исполнении планов финансирования со стороны ГУ и АБП, составляемыми в условиях применения кассового метода в бухгалтерском и бюджетном учете, появляется возможность формирования полного комплекта финансовой отчетности, подготовленного по методу начисления. В таблице 26 представлены методологические и практические аспекты реализации механизмов внешнего государственного аудита.

Таблица 26 - Методологические и практические аспекты реализации механизмов внешнего государственного аудита

Цели и задачи	Практические результаты
Применение подхода эффективности и экономичности расходования бюджета	Переход от распределения бюджетных средств к контролю за достижением запланированных результатов при экономии бюджетных средств
Обеспечение более широких полномочий финансового контроля для оценки эффективности при составлении бюджета и утверждения планов развития	Повышается ответственность структур, разрабатывающих бюджет, включение предварительного анализа по формированию, распределению и использованию бюджетных средств
Направления развития государственного аудита от реализации функций по контролю за исполнением республиканского и местных бюджетов к контролю в	В процессе разработки и исполнения бюджета осуществляется экспертиза соответствия макроэкономическим параметрам, согласно установленным целями развития экономики

процессе разработки прогнозных показателей и принятия решений	
Обеспечение более широких полномочий и соответственно обеспечение высокого уровня при реализации контрольных функций со стороны служб государственного аудита, повышение общественной значимости деятельности государственного аудита	Формируются система государственного аудита с сохранением функций контроля и мониторинга исполнения бюджета, и оценки эффективности и результативности
Повышение ответственности по целевому и эффективному использованию по закрепленным за государственными учреждениями и контролируемым с их стороны активами	Повышение прозрачности по реализации принципов подотчетности по государственным ресурсам, ответственности по выявленным финансовым нарушениям
Примечание – разработано автором	

В целях систематизации направлений государственного аудита рекомендуется нижеприведенная классификация по следующим признакам (таблица 27). Направления аудита представлены в таблицах 28 -32.

Таблица 27 – Цели, субъекты и объекты государственного аудита

Признак классификации	Субъекты и объекты государственного аудита
По субъекту	- Счетный комитет по контролю за исполнением республиканского бюджета; - Ревизионные комиссии; - Структурные подразделения служб внутреннего государственного аудита и уполномоченные должностные лица
По направлениям аудита	- Аудит финансовой отчетности; - Аудит соответствия; - Аудит эффективности
По целям проверки, связанными с направлением аудита	- Выполнение бюджетных программ и подпрограмм; - Эффективность использования бюджетных средств; - Достоверность финансовой отчетности, соответствие единой Учетной политике и правилам по ведению бухгалтерского учета и формированию финансовой отчетности; - Соответствие правилам бюджетного учета и подготовки бюджетной отчетности;
По формам организации	- внутренний; - внешний.
По информационным источникам	- Применение автоматизированных информационных систем, доступ к базам данных, информации из автоматизированных информационных систем; - Проверка обоснованности и правильности формирования первичных документов и учетных регистров; - Внешние подтверждения; - Бюджетная отчетность; - Отчет об исполнении республиканского и местных бюджетов;

	<ul style="list-style-type: none"> - План финансирования по платежам и обязательствам; - Финансовая отчетность субъектов государственного сектора; - Консолидированная финансовая отчетность администраторов бюджетных программ; - Консолидированная финансовая отчетность по республиканскому бюджету; - Консолидированная финансовая отчетность по местным бюджетам; - Консолидированная финансовая отчетность по государственному бюджету
Примечание –разработано автором	

Таблица 28 – Ключевые направления аудита государственного сектора

Аудит эффективности	Аудит финансовой отчетности	Аудит соответствия
<ul style="list-style-type: none"> - оценка эффективности использования ресурсов; - оценка прямых и косвенных результатов; - оценка достижения социальных показателей стратегических программ; - аудит формирования доходной части бюджета 	<ul style="list-style-type: none"> - аудит активов и обязательств; - аудит доходов и расходов государственных учреждений; - анализ финансовой отчетности; - контроль за выполнением положений нормативно-правовых актов по организации бухгалтерского и бюджетного учета, по формированию финансовой и бюджетной отчетности, отчетов об исполнении республиканского и местных бюджетов 	<ul style="list-style-type: none"> - определение организационно-правового статуса субъектов государственного сектора; - контроль за выполнением нормативно-правовых актов, регулирующих деятельность субъектов государственного сектора; - изучение положений, учредительных документов по созданию и реорганизации субъектов государственного сектора, - контроль за выполнением стратегических программных документов
<p>На учетно-информационной базе на основе консолидированной финансовой отчетности АБП и по уровням бюджета</p>	<p>На учетно-информационной базе в рамках финансовой отчетности и отчетности по бюджету</p>	<p>В информационной базе в рамках финансовой отчетности субъектов государственного сектора и отчетности АБП и по уровням бюджета</p>
Примечание –разработано автором		

Таблица 29 – Стратегический государственный аудит: цели и основные направления аудиторских проверок

Аудит эффективности	Аудит консолидированной финансовой отчетности	Аудит соответствия
Оценка достижения социальных показателей стратегических программ; аудит эффективности достижения целей	Аудит формирования доходной части бюджета; Контроль отчетов об исполнении республиканского и местных бюджетов	Контроль за выполнением стратегических программных документов государственного сектора
Примечание – разработано автором		

Таблица 30 – Цели и основные направления государственного аудита

Аудит эффективности	Аудит финансовой отчетности	Аудит соответствия
Оценка эффективности исполнения программ, и использования бюджетных средств; Оценка полученных результатов, прямых и косвенных;	Аудит активов и обязательств; аудит доходов и расходов государственных учреждений; Анализ финансовой отчетности; Контроль за выполнением положений нормативно-правовых актов по организации бухгалтерского и бюджетного учета, по формированию финансовой и бюджетной отчетности	Изучение положений, учредительных документов по созданию и реорганизации субъектов государственного сектора; Определение организационно-правового статуса объекта государственного аудита; Контроль за выполнением нормативно-правовых актов, регулирующих деятельность субъектов государственного сектора
Примечание – разработано автором		

Данная схема содержит в целом общие задачи и направления аудита, но в развитие концептуальных положений рекомендуется выделить в отдельные группы задачи по стратегическому государственному аудиту на макроуровне и аудиту субъектов государственного сектора на микроуровне (таблица 30).

Если при проведении государственного аудита обнаруживаются нарушения в деятельности объекта аудита по отношению к бюджетным программам и подпрограммам, а также требованиям законодательства, то органы государственного финансового контроля имеют обязанность применять меры реагирования.

Государственный аудит направлен не только на определение тех или иных несоответствий, но и на выявление причин финансовых искажений, определения направлений по их устранению и оценки потенциала по эффективному использованию и управлению государственными средствами с целью реализации общественно-значимых услуг с большей отдачей вовлеченных ресурсов.

Проверка финансирования целевых программ за счет средств бюджета осуществляется путем контроля перечня целевых программ, профинансированных за счет средств республиканского бюджета, и объемы их финансирования.

Этапы процедур контроля при государственном аудите целевых программ представлена в таблице 31.

Таблица 31 – Процедуры государственного аудита целевых программ

№	Процедуры
1	Формирование рабочих документов по программам и подпрограммам на основе учетно-информационной базы по подготовке прогнозной консолидированной финансовой отчетности АБП и по уровням бюджета (по программам и по спецификам)
2	Формирование рабочих документов по фактическому выполнению программ на основе учетно-информационной базы по подготовке фактической консолидированной финансовой отчетности АБП и по уровням бюджета (по программам и по спецификам)
3	Оценка эффективности реализации государственных функций на основе разработанной системы показателей эффективности выполнения функций и анализ отклонений
4	Составление отчета и разработка рекомендаций
Примечание – разработано автором	

Следует обратить внимание на классификатор нарушений, принятый взамен ранее существовавшего, определяющий виды и характер финансовых нарушений, которые в целом определяют объем и задачи контрольных мероприятий. Прежде всего в классификатор включен большой объем охватываемых контрольными процедурами объектов аудита в условиях внедрения метода начисления, включая финансовый контроль по целевому расходованию бюджетных средств со стороны получателей на этапе распределения и использования бюджетных ресурсов, и аудит первого основного этапа бюджетного процесса по формированию доходной части бюджета.

Согласно утвержденному нормативному постановлению Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета от 1 октября 2018 года № 18-НК, на объектах государственного аудита и финансового контроля выделяются следующие группы нарушений в соответствии с классификатором:

- нарушения при формировании доходной части бюджета;
- нарушения при использовании средств;
- нарушения при управлении и использовании активов государства и субъектов квазигосударственного сектора [114].

Нарушения при использовании средств систематизированы отдельно касательно следующих направлений деятельности субъектов государственного сектора:

- текущих расходов;
- предоставления трансфертов;
- бюджетных кредитов;
- капитальных затрат;
- займов, привлекаемых под поручительство государства;
- бюджетных инвестиций;
- концессионных проектов;
- выполнения обязательств государства;
- целевых вкладов;
- государственного долга;
- целевых перечислений;
- государственных закупок;
- бухгалтерского и бюджетного учета;
- подготовки и представления финансовой и бюджетной отчетности.

Следующие контрольные вопросы представлены в списке нарушений, включенных в Классификатор нарушений, выявляемых на объектах государственного финансового контроля, утвержденном приказом Министра финансов Республики Казахстан от 30 марта 2012 года № 180, связанных с поступлением средств в бюджет:

- не начисление, неполное зачисление средств, поступающих в республиканский и местные бюджеты;
- необеспечение достоверности данных, содержащихся в заключении, их обоснованности при возврате и (или) зачете излишне (ошибочно) уплаченных сумм налоговых и неналоговых поступлений, поступлений от продажи основного капитала в бюджет уполномоченными органами, ответственными за возврат из бюджета; и (или) зачета излишне (ошибочно) уплаченных сумм налоговых, неналоговых поступлений, поступлений от продажи основного капитала в бюджет, а также при возврате превышения налога на добавленную стоимость, повлекшее необоснованную выплату из бюджета сумм налоговых, неналоговых поступлений, поступлений от продажи основного капитала;
- неполная и (или) несвоевременная уплата неналоговых платежей и поступлений от продажи основного капитала в бюджет;
- несоблюдение требований, устанавливающих обязанности органов государственных доходов, уполномоченных органов, ответственных за взимание поступлений в бюджет, повлекших неполное и (или) несвоевременное поступление налогов, неналоговых поступлений, таможенных платежей, поступлений от продажи основного капитала и других обязательных платежей в бюджет;
- необоснованный возврат превышения налога на добавленную стоимость, относимого в зачет, над суммой начисленного налога;
- неприятие мер, повлекшее сокрытие объектов налогообложения;

- отказ от принятия мер, что привело к избежанию уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет;
- отказ от принятия мер, что привело к занижению суммы налогов и других обязательных платежей в бюджете;
- невыполнение таможенного контроля, что привело к недостоверному декларированию;
- незаконное применение льгот при уплате таможенных пошлин и налогов;
- невыполнение таможенного контроля, что привело к занижению таможенной стоимости товаров, ввозимых на территорию Евразийского экономического союза;
- нарушение правил зачисления средств в республиканский и местные бюджеты, включая неполное или несвоевременное зачисление поступлений.[113].

Для реализации поставленных целей и задач государственного аудита необходима полная информационная база с учетом уровня подотчетности.

В качестве концептуальной основой развития системы государственного аудита, по-нашему мнению, может быть принята модель организации учета и формирования финансовой отчетности с учетом уровня подотчетности субъектов государственного сектора по уровням бюджетного процесса.

Расширение функций и полномочий системы высших органов финансового контроля, по-нашему мнению, особенно в части аудита формирования доходной части бюджета в условиях перехода на метод начисления, является характерной чертой развивающейся системы государственного аудита.

Для решения задач и оценки возможных нарушений и искажений, которые указаны в Классификаторе нарушений, выявляемых в ходе государственного финансового контроля на объектах, следует разработать методологические положения по организации системы государственного аудита с учетом идентификации субъектов финансовой отчетности на соответствующих уровнях бюджетного процесса, как предусмотрено приказом Министра финансов Республики Казахстан от 30 марта 2012 года № 180.

Так как идентификация вероятных искажений в финансовой и бюджетной отчетности не может быть осуществлена только на основе финансовой отчетности государственных учреждений, которые получают бюджетные средства, необходимо иметь финансовую отчетность на этапах формирования доходной части бюджета и распределения бюджетных средств на соответствующем уровне бюджетного процесса.

Таким образом, задачи стратегического государственного аудита могут быть реализованы в полной мере только при условии формирования полной информационной базы по этапам формирования доходной части бюджета и распределения бюджетных средств на соответствующем уровне бюджетного процесса. Принимая во внимание, что задачи по аудиту формирования

доходной части бюджета являются отличительной особенностью государственного аудита, по-нашему мнению следует отметить на необходимость разработки методик по данному разделу государственного аудита в условиях применения метода начисления. В процессе развития государственного аудита сталкиваются с проблемами отсутствия методологических положений и отдельных стандартов по аудиторским процедурам данного этапа бюджетного процесса в условиях применения метода начисления по признанию налоговых и неналоговых доходов.

Но следует отметить, что поскольку развитие методологических положений государственного аудита основано по формированию стандартов аудита высших органов финансового контроля (ISSAI) по пути конвергенции с международными стандартами аудита, то следовало ожидать, что многие актуальные вопросы аудита в государственном секторе на данном этапе развития государственного аудита были включены лишь в форме описаний отличительных особенностей аудита государственного сектора.

По-нашему мнению для развития методологии и методики государственного аудита важна идентификация субъекта финансовой отчетности, уполномоченного в рамках подготовленной им финансовой отчетности включать информацию по формированию доходной части бюджета.

Данная задача государственного аудита связана с необходимостью разработки концептуальной модели развития системы бухгалтерского учета и государственного аудита.

А также должны быть разработаны правила ведения бухгалтерского учета по формированию доходной части бюджета и подготовки консолидированной финансовой отчетности по республиканскому и местным бюджетам.

Так объектом аудита, согласно МСА, выступают отдельные хозяйствующие субъекты, имеющие имущественные обособленные границы, в рамках которых происходит замкнутый цикл операций как по формированию доходов отдельного субъекта, так и по расходованию заработанных средств с целью извлечения финансовых результатов в интересах собственников и кредиторов [121 - 125].

Следовательно, объектом аудита выступают отдельные хозяйствующие субъекты, либо группа контролируемых со стороны материнской организации хозяйствующих субъектов

И в рамках аудита в соответствии с МСА проверке и подтверждению подлежит финансовая отчетность отдельных хозяйствующих субъектов или консолидированная финансовая отчетность группы, представляющая материнскую организацию и контролируемые ею дочерние организации как единую компанию [126 - 131].

А по задачам, поставленным перед системой государственного аудита, определить объект аудита и соответственно идентифицировать его с

конкретным субъектом финансовой отчетности представляется достаточно сложной методологической и практической проблемой.

Эта проблема по определению субъекта финансовой отчетности по формированию доходной части бюджета должна быть решена одновременно с задачами по дальнейшему совершенствованию системы бухгалтерского учета в государственном секторе Республики Казахстан.

Направления развития государственного аудита должны быть определены с точки зрения подготовки консолидированной финансовой отчетности по республиканскому бюджету и местным бюджетам.

Новая информационная база государственного аудита, подготовленная коренным реформированием системы бухгалтерского учета в процессе перехода субъектов государственного сектора на метод начисления, создает новые возможности по развитию методологических положений и методических инструментов по проведению государственного аудита.

Были разработаны новые правила бухгалтерского учета по методу начисления и правила подготовки финансовой отчетности в ходе реформирования системы бухгалтерского учета. Государственные учреждения представляют полную финансовую отчетность в утвержденных формах, включая бухгалтерский баланс, отчет о результатах финансовой деятельности, отчет о движении денег, отчет об изменениях чистых активов/капитала и пояснительную записку. Государственный аудит охватывает финансовую отчетность государственных учреждений, которые являются получателями бюджетных средств.

Для выполнения задач, связанных с государственным аудитом и формированием доходной части бюджета, необходима новая, полная информационная база. Она должна быть представлена в виде консолидированной финансовой отчетности, которая объединяет данные по республиканскому и местным бюджетам. В рамках текущей реформы бухгалтерского учета с 2014 года были разработаны и приняты изменения и дополнения к правилам ведения бухгалтерского учета государственных учреждений, а также к подготовке финансовой отчетности государственных учреждений, консолидированной финансовой отчетности администраторов бюджетных программ и местных исполнительных органов.

В целях совершенствования аудита разработаны следующие процедуры анализа выполнения бюджетных программ и подпрограмм.

Алгоритм проведения исполнения и контроля за организацией исполнения бюджетных программ и подпрограмм представлен на рисунке 1.

Предложенные рекомендации по методике финансового контроля и государственного аудита позволят оценить процесс и проанализировать этапы реализации программ.

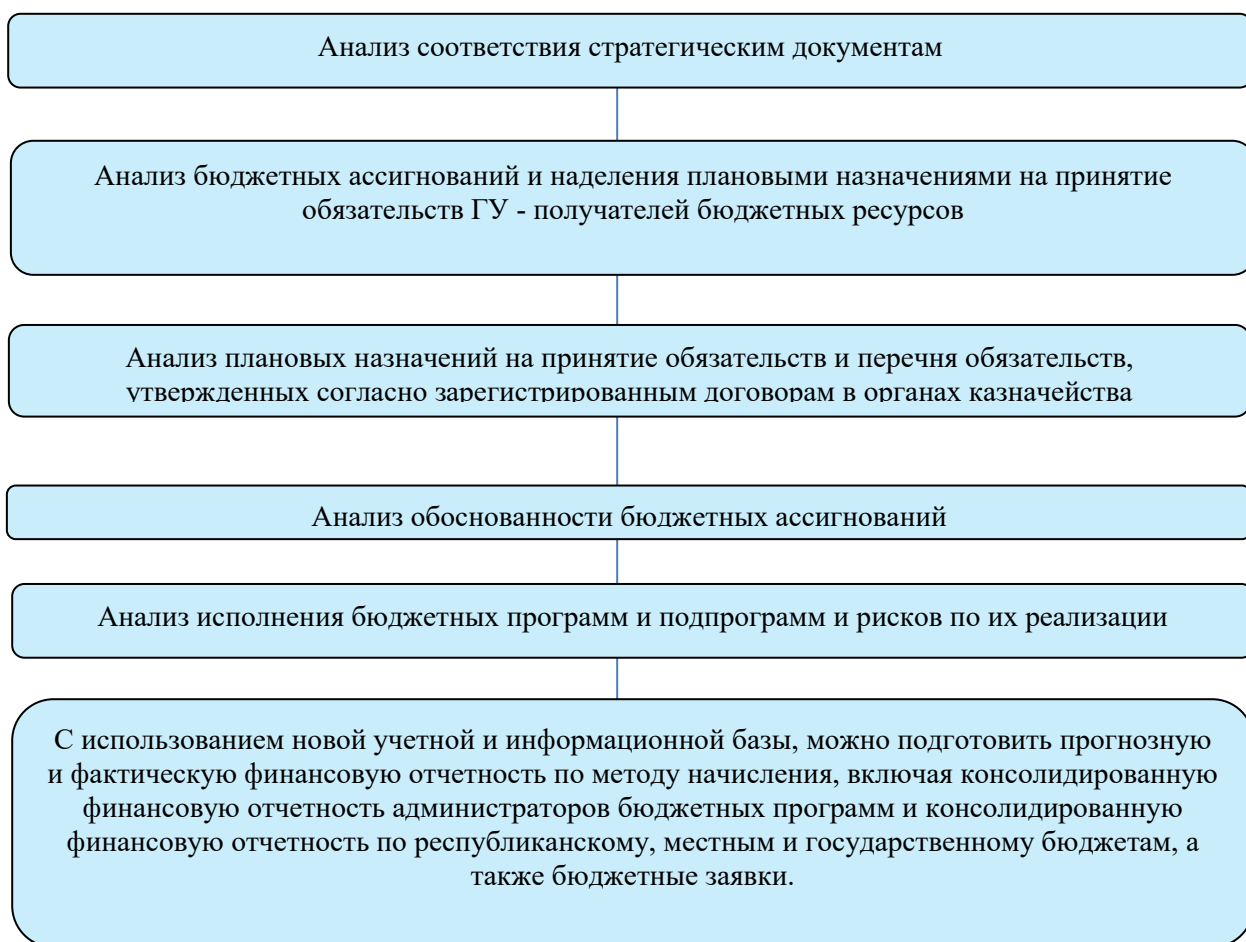


Рисунок 1 - Порядок проверки и контроля исполнения бюджетных программ.
Примечание – составлено автором



Рисунок 2 - Алгоритм проведения стратегического аудита за исполнением бюджетных программ.

*Примечание: разработано автором

Для оценки эффективности работы государственного органа проводится анализ насколько успешно достигли они целей, которые были определены в их стратегическом плане, а также насколько эффективно были исполнены бюджетные программы в достижении этих целей. Кроме того, оценивается взаимосвязь между целями стратегического плана и бюджетными программами. Для центральных государственных органов эта оценка осуществляется по вышеупомянутым критериям.

Цели финансового аудита в государственном секторе зачастую шире, чем выражение мнения о том, была ли финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой системой представления финансовой отчетности.

То, когда и каким образом учреждения государственного сектора используют расчетные оценки, зависит от статей финансовой отчетности и применяемой системы предоставления финансовой отчетности.

Особенностью государственного аудита является наличие большого числа статей активов и обязательств, характерных только для государственного сектора [132 - 136].

Также по отдельным статьям финансовой отчетности требуются значительные оценки в государственном секторе, которые могут относиться к статьям активов, обязательств и раскрытий, например, такие как:

- Программы социального страхования;
- Программы пенсионного обеспечения работников государственного сектора;
- Программы в области здравоохранения;
- Программы предоставления льгот для ветеранов;
- Программы государственных гарантий;
- Обязательства по охране окружающей среды;
- Налоговые поступления и дебиторская задолженность; и
- Некоторое имущество и оборудование, такое как специализированное военное оборудование и памятники архитектуры.

Ввиду специфики операций, осуществляемых в государственном секторе, некоторые расчетные оценки государственных учреждений могут иметь более высокий уровень неопределенности оценки, такие как гарантии, относящиеся к кредитам или организациям, находящимся в сложном финансовом положении [137 - 142].

Следует отметить на отсутствие разработанных методик по проверке особых статей финансовой отчетности, подлежащих признанию и оценке в государственном секторе, поскольку в настоящее время отсутствуют разработанные правила в учетной практике Республики Казахстан по классификации общественных ресурсов на контролируемые и администрируемые, правила по признанию и представлению в финансовой отчетности администрируемых объектов учета со стороны субъектов сектора государственного управления.

При рассмотрении цели МСА для получения достаточного и

соответствующего аудиторского доказательства в отношении того, действительно ли расчетные оценки являются обоснованными, а соответствующие раскрытия адекватными в контексте системы представления финансовой отчетности, аудиторам государственного сектора необходимо принять во внимание следующие аспекты. Во-первых, системы представления финансовой отчетности могут требовать включения нефинансовой информации, такой как результаты программы и прочей оперативной информации.

Во-вторых, данная информация может основываться на оценках; или в государственных учреждениях, некоторые обязательства имеют настолько высокий уровень неопределенности оценки, что применяемая система представления финансовой отчетности может не допускать их признания, однако при этом может требовать раскрытия неопределенности оценки. В случае если эти потенциальные обязательства представляют угрозу устойчивости государственных программ, аудиторы государственного сектора могут использовать поясняющие разделы или прочие разделы для выделения данных вопросов.

Так, актуальная задача заключается в необходимости определения порядка признания или раскрытия информации в Пояснительной записке к финансовой отчетности по отдельным видам учета.

До тех пор, пока в правилах ведения бухгалтерского учета не будет определен подробный порядок признания и раскрытия информации по всем подлежащим признанию активам и обязательствам, финансовая отчетность субъектов государственного сектора не может считаться надежной в целях достоверной оценки финансового положения и финансовых результатов.

В процессе реформирования системы бухгалтерского учета в государственном секторе появляется возможность формирования полной и сопоставимой финансовой отчетности, включающей информацию не только о закрепленных (контролируемых со стороны государственных учреждений) объектах учета, но и о не закрепленных ресурсах и администрируемых обязательствах, управляемых со стороны уполномоченных государственных органов. Формирование финансовой отчетности нового формата определяет основные направления развития методологических и методических аспектов государственного аудита.

В рамках аудита соответствия и аудита финансовой отчетности одним из новых перспективных направлений для развития системы финансового контроля и государственного аудита становится проверка соответствия положениям концептуальных основ и международных стандартов финансовой отчетности для общественного сектора (МСФООС) по признанию и оценке объектов учета [143 - 148].

На данном этапе реформы были разработаны национальные правила по организации бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности на основе основных положений международных стандартов финансовой отчетности для общественного сектора.

Принимая во внимание тот факт, что правила ведения бухгалтерского учета не в полной мере соответствуют международным стандартам финансовой отчетности, предполагается длительный период по совершенствованию системы бухгалтерского учета в целях формирования полной финансовой отчетности, в том числе баланса государственных активов и обязательств.

В процессе перехода от методологических основ организации бухгалтерского учета по кассовому методу к методу начисления необходимо разработать программу последовательных мероприятий по обеспечению более полного охвата объектов учета, подлежащих признанию в финансовой отчетности субъектов государственного сектора в соответствии с международными стандартами. В настоящее время не признаны в финансовой отчетности такие объекты учета, как пенсионные обязательства, обязательства по государственным гарантиям, по социальным пособиям, условные, оценочные обязательства и другие объекты учета.

По методике аудита финансовой отчетности рекомендуется проведение аудиторских процедур по проверке правильности и полноты представления всех объектов учета, подлежащих признанию в соответствии с международными стандартами и национальными правилами ведения бухгалтерского учета в государственных учреждениях. Также в процессе аудиторских процедур по проверке полноты представления объектов учета необходимо включать задачи по достоверности их оценки [149 - 155].

В настоящее время существуют проблемы, по достоверной оценке, долгосрочных обязательств (по пенсионным обязательствам, обязательствам по социальным выплатам, по государственным гарантиям).

Разработанные рекомендации по учету и классификации объектов учета на контролируемые и администрируемые со стороны субъектов сектора государственного управления, по результатам проведенного данного исследования, позволят расширить перечень объектов учета, подлежащих признанию в финансовой отчетности.

И соответственно позволит более полно и достоверно формировать финансовую отчетность по государственному сектору, что отвечает требованиям по повышению качества финансовой отчетности и ее достоверности для целей совершенствования процессов принятия управленческих решений по выделению бюджетных ассигнований и контролю за их целевым и эффективным использованием.

3.3 Концептуальная модель развития стратегического государственного аудита эффективности достижения целей и эффективности деятельности субъектов государственного сектора

В целях оценки эффективности использования бюджетных ресурсов и результативности деятельности по оказанию общественных услуг необходимо формирование новой информации, что является одной из задач по переходу на

метод начисления. Оценка и представление показателей эффективности и результативности для широкого круга заинтересованных пользователей требует разработки новой методологической основы формирования учетной информации в рамках развивающейся системы учета и отчетности.

Новая система учета и отчетности в государственном секторе должна создать условия для формирования данных по результативности оказания общественно значимых услуг со стороны субъектов государственного сектора в целях их подотчетности и планирования бюджетных программ.

Результаты деятельности от оказания услуг могут быть представлены в целом как воздействие, оказавшее влияние на общество в целом или на определенные группы населения.

Результаты от оказания услуг могут включать, например, показатели повышения уровня образования, снижения показателя уровня бедности или улучшения показателей обеспечения услуг в сфере здравоохранения и показателей здоровья населения.

Поскольку часто можно определить прямую причинно-следственную связь между деятельностью субъектов и результатами его деятельности, оценкой эффективности и результативности использования выделенных бюджетных средств, но также не всегда можно провести прямую оценку.

Для оценки эффективности и результативности деятельности по оказанию услуг со стороны ГУ необходимо разработать показатели, которые могут быть количественно измеримыми, например, количество или объем оказанных услуг, стоимость услуг, время, затраченное на оказание услуг или другие показатели результата деятельности.

Цели деятельности по оказанию услуг могут быть выражены с помощью показателей использованных ресурсов, объема оказанных услуг, воздействия на общество в результате оказанных услуг.

Цели деятельности по оказанию услуг, как правило, будут конкретными, измеримыми, доступными, реалистичными и привязанными во времени.

Цели деятельности по оказанию услуг могут быть выражены в одном и том же типе показателей. Например, все выражены в показателях результатов воздействия от оказания услуг. Они также могут быть выражены в различных типах показателей эффективности. Например, некоторые из целей деятельности по оказанию услуг могут быть выражены в показателях воздействия (на общество или определенных групп пользователей) от оказания услуг, в то же время как другие выражаются в объеме оказанных услуг и/или использованных ресурсов.

Информация о результатах деятельности по оказанию услуг должна быть представлена ежегодно.

Для достижения целей деятельности по оказанию услуг показатели результатов деятельности могут требовать более длительный период, чем один год. Пользователям потребуется информация о прогрессе в достижении таких многолетних целей деятельности.

Субъект должен представлять информацию о результатах деятельности по оказанию услуг, которая будет полезна пользователям для целей отчетности и принятия решений. Отчет должен позволять пользователям оценить масштабы (объем), эффективность и результативность деятельности по оказанию услуг субъектом. Отчет должен соответствовать целям деятельности по оказанию услуг и обеспечивать четкую взаимосвязь между целями деятельности субъектов по оказанию услуг с их достижениями.

Сообщаемая информация должна позволить, чтобы пользователи могли оценить подотчетность субъекта за его результаты деятельности по оказанию услуг, в частности за результаты в отношении целей оказания услуг.

Должна быть отражена следующая информация:

- цели деятельности по оказанию услуг;
- показатели деятельности по оказанию услуг, а также
- общая стоимость услуг.

Что касается показателей деятельности по оказанию услуги общих затрат на услуги, субъект должен отображать:

- планируемые и фактические показатели.

Если информация о результатах деятельности по оказанию услуг включает информацию, которая также содержится в финансовой отчетности, должны быть представлены перекрестные ссылки на финансовую отчетность, чтобы пользователи могли оценить информацию о результатах деятельности по оказанию услуг в контексте информации, отраженной в финансовой отчетности.

Информация, содержащаяся в законодательстве и документах планирования (бюджетные документы, описание миссии, стратегический план, соглашения о финансировании, корпоративный план), как правило, помогает определить цели и результаты деятельности по оказанию услуг, которые имеют отношение к субъекту.

Согласование между различными представленными показателями, например, между показателями использованных ресурсов (затрат), объема оказанных услуг и результатами деятельности, и целями предоставления услуг помогает пользователям оценить взаимосвязь между ресурсами и результатами, а также то, как доступность ресурсов могла повлиять на достижение целей деятельности по оказанию услуг.

Представленные показатели о результатах деятельности по оказанию услуг должны позволить пользователям оценить, насколько эффективно и результативно субъект использовал свои ресурсы для предоставления услуг и достижения своих целей в области эффективности оказания услуг.

В тех случаях, когда субъект публикуют плановые показатели по эффективности (результатов деятельности по оказанию услуг), представленные фактические показатели обычно соответствуют ранее опубликованным показателям. Те субъекты, которые публикуют свою бюджетную информацию и применяют МСФООС 24 "Представление бюджетной информации в финансовой отчетности", должны учитывать

взаимосвязь между плановыми показателями и информацией о результатах деятельности по оказанию услуг, которую они представляют [156].

Показатели эффективности, которые включают оценку, должны быть надежно измерены. Когда показатели эффективности (результатов деятельности по оказанию услуг) могут быть созданы системой обработки транзакций, использование такой системы будет поддерживать верифицируемость и своевременность представленной в отчетности информации.

При выборе показателей эффективности (результатов деятельности по оказанию услуг) субъекты должны обеспечивать, чтобы представленные показатели дали существенное, достоверное представление, точное описание достижения целей деятельности по оказанию услуг.

Показатели затрат (ресурсов) должны быть представлены в показателях понесенных затрат или в количестве потребленных ресурсов.

Информация, сообщаемая в отношении какой-либо конкретной услуги, может включать один или несколько различных показателей результатов деятельности по оказанию услуг: количественные показатели; качественные показатели и/или качественные описания.

Протяженные сроки достижения целей многолетних услуг не должны служить сдерживающим фактором для представления многолетних целей и раскрытия прогресса в достижении их результатов, и соответственно необходимо будет разрабатывать способы и формы представления отчетности о прогрессе экономически эффективном пути достижения целей, пути их развития могут быть представлены в краткосрочной и долгосрочной перспективе.

Например, если субъект устанавливает годовые результаты и долгосрочные, рассчитанные на многолетний период для одной или нескольких областей оказания услуг, может быть возможным рассматривать годовую отчетность в сравнении с результатами, указывающими на прогресс в достижении результатов.

Помимо отображения общих затрат на услуги, субъект может также выбрать представление дезагрегированной информации о затратах.

Дезагрегированные данные о затратах могут, например, представлять затраты, связанные с целями, результатами, областями оказания услуг отдельными службами, затраты на конкретные услуги, затратами, связанными с конкретными ресурсами. Оценка результатов деятельности по оказанию услуг пользователями можно поддержать путем предоставления информации о затратах, связанных либо с ресурсами, либо с результатами.

Информация о планируемых и фактических результатах деятельности по оказанию услуг должна сообщаться последовательно, чтобы облегчить оценку эффективности пользователями. По возможности субъекты должны сообщать о тех же показателях результатов деятельности по оказанию услуг с той же методологией и параметрами для их расчета, что и до начала отчетного

периода. Это позволяет пользователям сравнивать фактические результаты с запланированными на конец отчетного периода.

Согласованность показателей результатов деятельности по оказанию услуг в течение нескольких лет способствует проведению долгосрочного анализа тенденций.

Если субъект решает представить дезагрегированную информацию о расходах, то следует раскрывать основы для определения расходов.

Информация определения расходов включает в себя:

- а) политику распределения расходов;
- б) учет прямых и косвенных расходов, связанных с деятельностью по оказанию услуг, и/или
- в) сверку или сопоставление стоимости представленных услуг и общих расходов.

Субъект должен раскрыть повествовательное (описательное) обсуждение и анализ своей информации о результатах деятельности по оказанию услуги.

Повествовательное (описательное) обсуждение и анализ дополняют отображаемую информацию о результатах деятельности по оказанию услуги, позволяя пользователям получать информацию от субъекта о:

- а) таких аспектах результатов деятельности по оказанию услуги, которые должны быть рассмотрены в первую очередь, а также
- б) факторах, которые повлияли на результаты деятельности по оказанию услуги за отчетный период.

Субъект может представлять информацию о результатах деятельности по оказанию услуги:

- а) как часть финансовых отчетов общего назначения;
- б) в отдельно выпущенном финансовом отчете общего назначения (GPFR).

Организация информации о результатах деятельности по оказанию услуги в рамках финансового отчета общего назначения должна позволить пользователям:

- а) понимать результаты деятельности по оказанию услуги субъекта, в том числе достижения ее целей в области деятельности по оказанию услуги;
- б) оценить результативность и эффективность деятельности субъекта, а также
- в) использовать информацию о результатах деятельности по оказанию услуги для целей отчетности и принятия решений.

Проведение эффективной политики в области государственного управления является одним из основных условий развития любой страны.

Именно поэтому определение эффективности такого инструмента государственного управления, как государственные программы, является первостепенной задачей. Понятие «эффективность» выражается как соотношение результата от какого-либо мероприятия и затрат на его реализацию [157 - 163].

Следует обратить внимание на методику анализа показателей эффективности, которые в целом рассчитываются с точки зрения отдельных субъектов, что является следствием сближения, конвергенции методологических и методических основ аудита.

В оценке достижения поставленных стратегических задач по программам и подпрограммам должен быть определен методологический подход анализа по соответствующим уровням государственного управления и реализации отдельных общественно-значимых функций.

Таким образом, одной из актуальных задач по совершенствованию методики государственного аудита и контроля эффективности и результативности является задача адекватного информационного обеспечения по соответствующим уровням бюджета и уполномоченных администраторов бюджетных программ по реализации соответствующих государственных функций и государственных программ.

Аудит эффективности государственных закупок может включать несколько связанных элементов, которые зависят от поставленных целей. Также возможна специализированная проверка, которая направлена на оценку экономической эффективности использования государственных средств организацией.

Стоит отметить, что данная методика позволяет проводить оценку эффективности по нескольким показателям, включая оценку достижения целей стратегического плана, взаимосвязь между целью стратегического плана и бюджетными программами, эффективность исполнения бюджетных программ в достижении цели стратегического плана, а также проведение интегральной оценки деятельности.

Но следует отметить, что данная методика не содержит показателей, отражающих уровень удовлетворенности потребителей, оценку качества оказанных услуг и выполненных работ, анализа по результатам деятельности субъектов государственного сектора, оценки эффективности использования государственных активов и других показателей, позволяющих в полной мере оценивать эффективность деятельности субъектов государственного сектора с точки зрения оценки результативности и эффективности.

В методике, которая была разработана, представлены определения для основных показателей, а именно:

- эффективность исполнения бюджетной программы - это достижение поставленных целей при наименьших затратах, которая определяется путем сравнения результатов с затратами;

- прямой результат — это количественная оценка объема выполняемых государственных функций, полномочий и оказываемых государственных услуг в рамках бюджетных средств. Достижение прямого результата полностью зависит от деятельности организации, осуществляющей данные функции, полномочия или оказывающей услуги;

- конечный результат — это показатель бюджетной программы, который количественно измеряет достижение цели стратегического плана, программы

развития территории и (или) бюджетной программы. Конечный результат определяется достижением прямых результатов деятельности государственного органа.

Эта методика разработана для оценки эффективности мер, принимаемых государственными органами в развитии отраслей и регионов, а также в использовании бюджетных средств. Для оценки достижения целей используются следующие источники информации: 1) информация о связи между целями, целевыми индикаторами и бюджетными программами центрального государственного органа; 2) информация о достижении прямых результатов оцениваемых бюджетных программ развития от местных исполнительных органов; 3) пояснительная записка от местных исполнительных органов о достижении прямых результатов оцениваемых бюджетных программ развития, которая содержит сводную информацию о полученных средствах по целевым трансфертам развития и достигнутых результатах в рамках каждой государственной программы, таких как построенные или отремонтированные объекты образования, здравоохранения, социального значения, жилые площади, дороги, а также данные об энергоснабжении и водоснабжении.

Уполномоченные органы по исполнению бюджета получают информацию от органов государственного аудита и финансового контроля о результатах государственного аудита и исполнении предписаний и постановлений. Оценка эффективности деятельности государственных органов производится на основе отчетной информации, которая размещается на их официальных сайтах. Источниками информации являются стратегические планы центральных государственных органов, программы развития территорий местных исполнительных органов, отчеты о реализации стратегических планов, отчеты о реализации программ развития территорий, статистический отчет уполномоченного органа по исполнению бюджета, статистические и ведомственные данные, международные рейтинги и другие источники.

По направлениям дальнейшего совершенствования государственного аудита эффективности рекомендуется дополнить методику по оценке эффективности достижения целей новыми показателями на основе использования новой учетно-информационной базы, включающей полный комплект финансовой отчетности в соответствии с МСФООС.

Для определения общей оценки эффективности достижения целей центральных государственных органов используется следующая формула:

$$R_{цго} = \left[\left(\frac{R_{i1} + R_{i2} + R_{in}}{n} \right) * 100 \right] - W,$$

где R_i - коэффициент достижения цели стратегического плана и показателей бюджетных программ в достижении цели,

n - количество целей стратегического плана,

W - штрафные баллы.

Результат оценки позволяет определить степень эффективности деятельности государственного органа по достижению целей. При этом, высокая степень эффективности органа соответствует показателю оценки от 90 до 100 баллов, средняя - от 70 до 89,99 балла, а низкая - от 50 до 69,99 балла.

Таблица 32 - Система показателей эффективности деятельности государственных органов по достижению целей

Показатели			
Оценка по критерию "А _і " "Достижение цели стратегического плана"	Оценка по критерию "В _і " "Эффективность исполнения бюджетных программ в достижении цели стратегического плана"	Оценка по критерию "С _і " "Взаимосвязь цели стратегического плана с бюджетными программами"	Итоговый расчет достижения цели стратегического плана и эффективности исполнения бюджетных программ центральных государственных органов
$A_i = \frac{1}{m} \sum_{j=1}^m h_j,$	$B_i = \frac{1}{t} \sum_{z=1}^t r_z,$	$C_i = \frac{1}{t} \sum_{r=1}^t C_r,$	$R_i = (A_i + B_i) / 2 \times C_i$
где: h _j – коэффициент достижения каждого целевого индикатора, предусмотренного в достижении соответствующей цели стратегического плана; m – количество целевых индикаторов, предусмотренных для достижения соответствующей цели стратегического плана.	где: r – коэффициент эффективности исполнения каждой бюджетной программы в достижении цели; t – количество бюджетных программ в достижении цели.	где: С _і - коэффициент взаимосвязь цели стратегического плана с бюджетными программами; С _г – коэффициент взаимосвязи бюджетной программы в достижении цели; t - количество бюджетных программ в достижении цели.	где: А – коэффициент достижения цели стратегического плана; В – коэффициент эффективности исполнения бюджетных программ в достижении целей стратегического плана; С – коэффициент взаимосвязи цели стратегического плана с бюджетными программами.
Примечание* Составлено автором на основе изучения нормативных актов [16]			

Неэффективной признается деятельность государственного органа, набравшего по результатам оценки менее 50 баллов.

Концепция третьей части

Новая система бухгалтерского учета и финансовой отчетности в государственном секторе должна создать условия для формирования данных по результативности оказания общественно значимых услуг со стороны субъектов государственного сектора в целях их подотчетности и планирования бюджетных программ.

Наряду с задачами по проверке достоверности финансовой отчетности, аудита соответствия и аудита эффективности использования бюджетных средств по направлениям расходования, особенностью государственного аудита является его макроэкономическую направленность, включая формирования доходной части бюджета, с оценкой реализации государственных программ, с эффективностью и результативностью стратегических решений и социальных задач, оценкой прямых и косвенных индикаторов инвестиционной политики на макроуровне.

По-нашему мнению, в качестве отдельного вида аудита в государственном секторе представляется необходимым выделение стратегического аудита по оценке реализации стратегических целей и программ.

В рамках стратегического аудита следует проанализировать ключевые показатели, связанные с реализацией социально-экономических показателей и общих результатов развития Республики Казахстан.

При составлении плана государственного аудита необходимо определить следующие задачи, которые должны быть установлены в рамках концептуальной модели развития системы государственного аудита: идентификация субъектов финансовой отчетности сектора государственного управления по контролируемым и администрируемым активам, государственным обязательствам, доходам по налоговым и неналоговым поступлениям в бюджет;

В качестве концептуальной модели по идентификации субъекта финансовой отчетности рекомендуется разработанная классификация объектов учета в государственном секторе на контролируемые и администрируемые в соответствии с определением подотчетности субъектов государственного сектора по соответствующим уровням бюджетного процесса.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Реформирование системы бухгалтерского учета в государственном секторе в условиях внедрения принципов новой бюджетной политики и бюджетирования, ориентированного на результат, перехода на метод начисления в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности общественного сектора направлено на создание полной информационной базы для целей анализа, бюджетного планирования, государственного мониторинга, аудита и оценки эффективности исполнения государственных программ и подпрограмм, формирования полного баланса государственных активов и обязательств, признания ранее не признанных активов и обязательств.

Реформирование системы бухгалтерского учета в государственном секторе также направлено на формирование информационной базы для целей оценки макроэкономических показателей финансовой устойчивости государства, способности погашать в долгосрочной перспективе государственные обязательства, включая обязательства по государственному заимствованию, государственным гарантиям, концессионным обязательствам, пенсионным обязательствам и социальным выплатам.

Цели и задачи диссертационного исследования направлены на совершенствование учетно-информационного обеспечения механизмов бюджетного планирования и государственного управления, внедрение бюджетирования, ориентированного на результат, совершенствование оценки эффективности и результативности деятельности в государственном секторе.

В соответствии с поставленной целью и задачами в диссертационной работе разработана концептуальная модель развития системы бухгалтерского учета и государственного аудита в Республике Казахстан.

Разработаны концептуальные, методологические положения по формированию новой учетно-информационной базы для целей оценки эффективности и результативности деятельности субъектов государственного сектора в условиях реформирования системы государственного управления, внедрения системы бюджетирования, ориентированного на результат и бюджетирования по методу начисления, становления и развития государственного аудита.

Результаты исследования:

- проведен анализ казахстанского опыта реформирования системы бухгалтерского учета в государственном секторе в результате перехода с кассового метода на метод начисления в соответствии с МСФООС;

- сформулированы выводы и рекомендации по результатам анализа теоретических, методологических и методических аспектов формирования новой системы бухгалтерского учета в государственном секторе Республики Казахстан;

- проведен критический анализ процессов конвергенции МСФООС с МСФО на примере развития теоретических и методологических основ казахстанской учетной системы;

- разработана концептуальная модель признанию ранее не признанных активов и обязательств в финансовой отчетности, рекомендации по формированию полного баланса государственных активов и обязательств;

- разработана модель организации бухгалтерского учета концессионных активов и обязательств в Республике Казахстан в соответствии с МСФООС и МСФО в условиях развития государственно-частного партнерства;

- разработаны рекомендации по совершенствованию методологических и методических аспектов государственного аудита, становления и развития стратегического государственного аудита.

Проанализированы теоретические, методологические и методические основы организации системы бухгалтерского учета в государственных учреждениях в условиях перехода с кассового метода на метод начислений в бухгалтерском учете государственных учреждений в Республике Казахстан.

Проанализированы теоретические, методологические и методические основы системы государственного аудита в Республике Казахстан в условиях перехода государственных учреждений с кассового метода на метод начислений в бухгалтерском учете.

Разработаны рекомендации по классификации активов, обязательств, доходов и расходов субъектов государственного сектора на контролируемые и администрируемые в целях реализации положений концептуальных принципов МСФООС

Разработаны рекомендации по признанию ранее не учтенных объектов учета (долгосрочных активов, обязательств) на основе новой методологической основы классификации объектов учета государственных учреждений при внедрении методологических положений по методу начисления.

Предложена модель организации бухгалтерского учета концессионных активов и обязательств в Республике Казахстан в соответствии с МСФООС и МСФО в условиях развития государственно-частного партнерства.

- развития учетно-информационного обеспечения процессов государственного планирования, бюджетирования и контроля за исполнением целевых показателей;

- для развития системы государственного аудита и финансового контроля, оценки эффективности использования средств республиканского и местных бюджетов, оценки результативности исполнения государственных программ и подпрограмм.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Указ Президента Республики Казахстан. Об утверждении Концепции новой бюджетной политики Республики Казахстан: утв. 26 июня 2013 года, № 590.
2. Послание Первого Президента Республики Казахстан народу Казахстана. Стратегия "Казахстан - 2050: новый политический курс состоявшегося государства: утв. 14 декабря 2012 года.
3. Постановление Правительства Республики Казахстан. О Концепции по внедрению системы государственного планирования, ориентированного на результаты: утв. 26 декабря 2007 года, № 1297.
4. Программа Президента Республики Казахстан. План нации - 100 конкретных шагов: утв. 20 мая 2015 года.
5. Послание Первого Президента Республики Казахстан к народу Казахстана. Третья модернизация Казахстана: глобальная конкурентоспособность: утв. 31 января 2017 года
6. Распоряжение Премьер-Министра Республики Казахстан. О мерах по реализации Бюджетного кодекса Республики Казахстан: утв. 29 декабря 2008 года, № 292-р.
7. План мероприятий по внедрению бюджета, ориентированного на результат: утв. Постановлением Правительства Республики Казахстан 6 июня 2008 года, № 544.
8. Бюджетный кодекс Республики Казахстан: утв. 4 декабря 2008 года № 95-IV.
9. Приказ Директора Департамента казначейства Министерства финансов Республики Казахстан. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету в государственных учреждениях: утв. 27 января 1998 года, № 30.
10. The Conceptual Framework for general Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities//Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. - 2021 Ed. -Vol. 1.- P. 18-153.
11. Концептуальные основы финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора.: МФБ. – 2016. – 117 с.
12. План счетов бухгалтерского учета государственных учреждений: утв. Приказом Министра финансов Республики Казахстан 15 июня 2010 года, № 281.
13. Правила ведения бухгалтерского учета в государственных учреждениях: утв. Приказом Министра финансов Республики Казахстан 3 августа 2010 года, № 393.
14. Приказ Министра финансов Республики Казахстан. Об утверждении учетной политики: 7 сентября 2010 года, № 444.
15. Приказ Министра финансов Республики Казахстан. Об утверждении форм и правил составления и представления финансовой отчетности: утв. 8 июля 2010 года, № 325.
16. Приказ Министра финансов Республики Казахстан. Об утверждении Правил составления администраторами бюджетных программ и

местными исполнительными органами консолидированной финансовой отчетности: утв. 25 июня 2010 года, № 303.

17. Government finance statistics manual 2014. – Washington, D.C.: International Monetary Fund. – 2014. – 470 p.
18. Ussabayev A., Pontoppidan C. A., Ussabayev D. Methodological aspects of organization of accounting in the state sector of the Republic of Kazakhstan: on cash basis and accrual basis method of accounting// Bulletin of National Academy of sciences of the Republic of Kazakhstan. Vol. 3, № 373. – 2018. - P. 35 – 40
19. Nobes C., Parker R. (2008), Comparative International Accounting, Prentice Hall International, London. – 10 ed. – 2008. – 626 p.
20. Andersson, N., Lee, E., Theodosopoulos, G., Yin, Y. P., & Haslam, C. (2014). Accounting for financialized UK and US national business models// Critical Perspectives on Accounting. – 2012. P. 1-14.
21. Biondi, Y. (2012). Should business and non-business accounting be different? A comparative perspective applied to the new French governmental accounting standards// International Journal of Public Administration (IJPA), No. 35 (July (9)). – 2012. – P. 603-619.
22. Tovma N., Nurgalieva G., Dzhakisheva U., Kупенова Z., Aristambayeva A., Ussabayev A. Developing an Accounting System: Under the Macroeconomic and Microeconomic Model of Economic Relations between Business Entities. Example of Hospitality Management// Journal of Environmental Management and Tourism, [S.l.], Vol. 10, No. 8. – 2020. - P. 1893-1905.
23. Biondi, Y., & Soverchia, M. (2014). Accounting rules for the European communities: A Theoretical analysis// Accounting, Economics and Law: A Convivium, No. 4 (April (3)). – 2014. – P. 179-214. <http://dx.doi.org/10.1515/ael-2013-0063>.
24. Biondi, Y. (2013b). Human Minsky' s financial instability hypothesis and accounting structure of economy// Accounting, Economics and Law: A Convivium, No. 3 (3). – 2013. <http://dx.doi.org/10.1515/ael-2013-0045>.
25. Biondi, Y. (2013c) The governance and disclosure of the firm as an enterprise entity// Seattle University Law Review, No. 36(2). – 2013. – P. 391-416. <http://ssrn.com/abstract=2231340>.
26. Biondi, Y. (2016a). Empowering market-based finance: A note on bank bailouts in the aftermath of the North Atlantic financial crisis of 2007// Accounting, Economics and Law: A Convivium, No. 6 (February (1)). – 2016. – P. 79-84. <http://dx.doi.org/10.1515/ael-2016-0004>.
27. Biondi, Y. (2016b) The HM 'Treasure's Island': The application of accruals-based accounting standards in the UK government// Accounting in Europe, No.13(1). – 2016. – P. 81-102. <http://dx.doi.org/10.1080/17449480.2016.1142096>.
28. Biondi, Y., Bloomfield, R. J., Glower, J. C., T., Ohlson, J. A., Penman, S. H., et al. (2011). A Perspective on the joint IASB/FASB exposure draft on

- accounting for leases// Accounting Horizons, No. 25(4). – 2011. – P. 861-871.
<http://dx.doi.org/10.2308/acch-50048>.
29. Правила составления и представления бюджетной отчетности государственными учреждениями и администраторами бюджетных программ: утв. Приказом Министра финансов Республики Казахстан 27 февраля 2009 года, № 89.
 30. Тулешова Г. К., Ерназарова З. А., Каймолдинова А. Б., Жаскенова Д. Ж., Жусипалиева Л. А., Баймагамбетова Г. С. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность государственных учреждений в соответствии с МСФООС и методом начисления в Республике Казахстан: практические аспекты применения. – Астана. – 2013. – 424 с.
 31. Усабаев А. К. Вопросы учета и оценки основных средств в государственном секторе экономики в соответствии с международными стандартами//Вестник Евразийского Национального университета им. Л. Н. Гумилева. – 2010, № 5(78). – С.426-429.
 32. Тулешова Г. К., Усабаев А. К. Система бухгалтерского учета: казахстанский опыт реформирования// Матер. международной научно-практической конференции «Актуальные направления и новые возможности совершенствования экономики, финансов и бухгалтерского учета в контексте устойчивого развития и цифровизации». - Нур-Султан. - 7 февраля 2022.
 33. Усабаев А. К., Усабаев Д.К. Глобальные тенденции и риски конвергенции международных стандартов финансовой отчетности для государственного и частного секторов// Матер. XIV Ежегодной международной научной конференции «Современные глобальные тренды: вызовы и риски для центральной Азии». – Алматы. - С. 111-117.
 34. Усабаев А., Усабаев Д. Перспективы развития учетной системы в государственном секторе Республики Казахстан в условиях конвергенции МСФООС и МСФО// Матер. Международной научно-практической конференции «Экономическая мысль Казахстана: поиски и решения». - Алматы, 2018. - С. 596-606.
 35. Сводный отчет ЮНКТАД по оценке инфраструктуры корпоративной отчетности страны. - 2016. <https://pandia.ru/text/80/566/44.php>.
 36. Christiaens, J. Municipal accounting reform in Flanders: an empirical study of the outcomes”, in Caperchione, E. and Mussari, R. (Eds)// Comparative Issues in Local Government Accounting, Kluwer Academic Publishers, Dordrecht. – 2000. – P. 103-124.
 37. Christiaens, J. Capital assets in governmental accounting reforms: comparing Flemish technical issues with international standards// European Accounting Review. - Vol. 13, No. 4. - 2004.– P. 743-770.
 38. Christiaens, J. and Rommel, J. Accrual accounting reforms: only for businesslike (parts of) governments// Financial Accountability & Management.– 2008. - Vol. 24, No. 1. - P. 59-75.

39. Paulsson G. The Role of Management Accountants in New Public Management//Financial Accountability & Management. – 2012. – Vol. 28, Issue 4. - P. 378-394.
40. Burchell, S., Clubb, C., Hopwood.,& Hugges, A. (1980). The role of accounting in organizations and society// Accounting, Organizations and Society. – 1980, No.14. – P. 1-22.
41. Enturk, I., J., Sukhdev,J., Leaver, A.,&Williams, K. Accounting for national success and failure: Rethinking the UK case. //Accounting Forum. - 2012. - P. 5-17.
42. Grossi, G., Newberry, S., Bergmann, A., Bietenhader, D., Tagesson, T., Christiaens, J., Rommel, J. (2009). Theme: Whole of government accounting-international trends //Public Money&Management. – 2009, No. 29(4). - P.209-218.
43. Gendron, Y., Cooper, D. J., & Townley, B. (2001). In the name of accountability. State auditing, independence and new public management// Accounting, Auditing and Accountability Journal. – 2001, No. 14. - P. 278-310.
44. Hood, C. (1995). The new public management in 1980s: Variations in the theme// Accounting. Organizations and Society. – 1995, No. 20. – P. 93-109.
45. Hopwood, F. (1987) The archeology of accounting systems// Accounting, Organizations and Society. – 1987, No. 12(3). – P. 207-234.
46. Hopwood, F. (1989) Accounting and organization change// Accounting, Auditing and Accountability Journal. – 1989, No. 3(1). – P. 7-17.
47. Barton, A. (1999a). Public and private sector accounting – the non-identical twins”// Australian Accounting Review. – 1999. - Vol. 9, No. 2. - P. 22-31.
48. Grossi, G., Soverchia, M. (2011) European commission adoption of IPSAS to reform financial reporting// Abacus, 4794. – 2011. – P. 525-552.
49. Sutcliffe, P. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 1996 to 2006// Progress and Status. Journal of Finance and management in Public Services. – 1996, No. 6 (1). – P.11-28.
50. Lapsley, I. Accounting and the new public management: instruments of substantive efficiency or a rationalistic modernity?// Financial Accountability & Management,). – 1999. - No 15(3) & (4). - P. 201-207.
51. Pallot, J. The nature of public sector assets: a response to Mautz// Accounting Horizons. – 1990, No. 4(2). - P. 79-85.
52. Pallot, J. Elements of a theoretical framework for public sector accounting// Accounting, Auditing & Accountability Journal. – 1992, No. 5(1). - P. 38-59.
53. Pallot, J. Infrastructure accounting for local authorities: technical management and political context// Financial Accountability & Management. - 1997, No. 13(3). - P. 225-242.
54. Jones, R. (2005). The harmonization of government accounting in Europe: fire and ice. In R. Piasecki (Ed.)// Determinanty Pozycji Konkurencyjnej Polski w Unii Europejskiej, Studia I Monografie 12. – 2005. - P. 231–237.

55. Jones, R. (2012, January). The UK has whole of government accounts at last. Phew// CIGAR Newsletter, 3(1) (new series). – 2012. - P. 1 - 3.
56. Jones, R. (2014). Management of government within two different exogenous financial metrics: An unfamiliar context for research and teaching, Chapter 4. In A. Bourmistrov & O. Olson (Eds.)// Accounting, management control and institutional development. Oslo: Cappelen Damm Akademisk. – 2014.
57. Jones, R., & Caruana, J. (2014, May 8–9). EPSAS – Worrying the wrong end of the stick? Paper presented at New challenges for public sector accounting: IPSASs, Budgetary Reporting and National Accounts, a workshop of the EGPA Permanent Study Group XII Public Sector Financial Management, Lisbon (ISCTE Business School), Portugal.
58. Jones, R., Lande, E., Lüder, K., & Portal, M. (2013). A comparison of budgeting and accounting reforms in the national governments of France, Germany, the UK and the US// Financial Accountability and Management. – 2013, No. 29(4). – P. 419–441.
59. Newberry, S. (2011). Whole of government accounting in New Zealand: A review of WGA financial reports from 1993 to 2010// Abacus). – 2011, No. 47(4). – P. 501–524.
60. Power, M. (1996). Making things auditable// Accounting, Organizations and Society. – 1996, No. 21. – P. 289-315.
61. Skaerbaek, P. (2009). Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer// Accounting, Organizations and Society. – 2009, No. 34. – P. 971-987.
62. Biondy, Y. Harmonizing Public Sector Accounting Standards (EPSAS): Issues and perspectives for Europe`s economy and society, DOI 10.1515/ael -2014-0015.
63. Camel, M.-P. Harmonization of EPSASs (European Public Sector Accounting Standards): Developments and Prospects, DOI 10.1515/ael-2014-0018.
64. Oulasvirta, L. Governmental financial accounting and European harmonization: Case study of Finland, DOI 10.1515/ael-2014-006.
65. Jones, R., & Caruana, J. A perspective on the proposal for European Public Sector Accounting Standards. in context of accruals in UK government accounting, Accounting. Economics. Law. – 2014, No. 4(3). - P. 265-282. DOI 10.1515/ael-2014-0005.
66. Oulasvirta, L. (2013). The reluctance of a development country to choose International Public Sector Accounting Standards of IFAC. A critical case study// Critical Perspectives on Accounting. – 2013. <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2012.12.001>.
67. Pitzer, J., & Dupuis, J.-P. (2006). The general government and public sectors. Paper presented at the fifth meeting of the Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting (TFHPSA), Chaired by the International Monetary Fund, Hosted by the OECD, Paris, France - March 8-10. - 2006. <http://www.imf.org/external/np/sta/tfhpsa/2006/03/pdf/govern.pdf>.

68. Jones, R. (2000b). Public versus private: The empty definitions of national accounting// *Financial Accountability and Management*. – 2000, No. 16(2). – P. 167–178.
69. Jones, R. (2003). Measuring and reporting the nation's finances: Statistics and accounting// *Public Money & Management*. – 2003, No. 23(1). – P. 21–28.
70. Jones, R. (2004). A critique of international public sector accounting standards// *ICFAI Journal of Accounting Research*. – 2004, No. III (2). – P. 49–57.
71. Newberry, S. The use of accrual accounting in Zealand's Central Government: Second thoughts// *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*. – 2014, Vol. 4. – Issue3. DOI 10.1515/acl-2014-0003.
72. Heald, D., & Georgiou, G. (2009). Whole of government accounts developments in the UK: Conceptual, technical and timetable Issues// *Public Money and Management*. – 2009, No. 29(4). – P. 219–227.
73. Heald, D., & Georgiou, G. (2011). The macro-fiscal role of the U.K. whole of government account// *Abacus*. – 2011, No. 47(4). – P. 446–476.
74. Jones, R. The history of the financial control function of local government accounting in the UK. London: Garland. – 1992. - 192 p.
75. Jones, R. (2000a). National accounting, government budgeting and the accounting discipline// *Financial Accountability and Management*. – 2000, No. 16(2). – P. 101–116.
76. IFAC (International Federation of Accountants). *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Third Edition)*, January 2011. – 334 p.
77. Barton, A.D. (2002b). Public-sector accounting: a common reporting framework? A rejoinder// *Australian Accounting Review*. – 2002. No. 12 (3). - P. 41-49.
78. Barton, A.D. (2004a). How to profit from defense: a study in the misapplication of business accounting to the public sector in Australia// *Financial Accountability & Management* . – 2004, No. 20 (3). – P. 281-304.
79. Barton, A.D. (2004b). The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note// *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. – 2004, No. 18(3). – P. 434-40.
80. Humphrey, C., Miller, P., & Scapens, R. W. (1993). Accountability and accountable management in the UK public sector// *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, (MCB UP ltd). – 1993, No. 6(3). <http://dx.doi.org/10.1108/0951350042542>.
81. Mussari, R. EPSAS and the Unification of public sector accounting across Europe// *Accounting, Economics and Law*. – 2014, No. 4(3). – P. 299 – 312.
82. Kahn, A., & Mayers, S. *Transitions to accrual accounting, authorized for distribution by Carlo Cottarelli, Technical Notes and Manuals*. Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund. – 2009. – 24 p.
83. New, D. (2006). Accounting for public space// *Accounting, Organizations and Society*. – 2006, No. 31. – P. 391-414.

84. Barton, A.D. (1999b), A trusteeship theory of accounting for natural capital assets// *Abacus*. – 1999, No. 35 (2). – P. 207-23.
85. Barton, A.D. (1999c), Land under roads a financial bonanza of fool's gold?// *Australian Accounting Review*.– 1999, No. 9 (1). – P. 9-15.
86. Barton, A.D. (2000), Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government?// *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. – 2000, No. 13 (2). – P. 219-35.
87. Stanton, P. J. and Stanton, P. A. Governmental accounting for heritage assets: economic, social implications'// *International Journal of Social Economics*. – 1997, No 24(7). - P. 988-1006.
88. Walker, R.G., Clarke, F.L. and Dean G.W. Options for infrastructure reporting// *Abacus*. – 2000, No 36(2). - P. 123-159.
89. Walker, R.G., Dean G.W. and Edwards (2004) Infrastructure reporting: attitudes of preparers and potential users// *Financial Accountability & Management*. – 2004, No 20(4). - P. 351-375.
90. Oulasvirta, L. (2008). How should pension benefit liabilities and social policy cash transfer liabilities be presented in the government financial statements: Current presentation mode or the mode of international IPSAS standards? //LTA-The Finnish Journal of business Economics. – 2008, No. 2. – P. 223-237. http://lta.hse.fi/2008/2/lta_2008.02_d5.pdf.
91. Ussabayev A., Pontoppidan C., Ussabayev D. Actual problems of accounting of concession assets and liabilities in the Republic of Kazakhstan// *Bulletin of National Academy of sciences of the Republic of Kazakhstan*. – 2019, No. 2. – P. 28-36.
92. Усабаев А. Актуальные проблемы бухгалтерского учета концессионных соглашений в условиях развития государственно-частного партнерства в Республике Казахстан// *Экономическое обозрение Национального Банка Республики Казахстан*. – 2017, №1. – С. 52-59.
93. Усабаев А. Методологические основы учета в зарубежных подразделениях в соответствии с МСФООС 4 и МСФО 4 "Влияние изменений валютных курсов" и особенности формирования финансовой отчетности// *Вестник Национальной Академии Наук Республики Казахстан*. – 2017, № 5. – С. 171-177.
94. Tovma N., Ussabayev A, Baimukasheva Z., Tyurina Y. Marketing ensuring of the competitiveness of the Republic of Kazakhstan regions in the transition to the digital economy// *Management science letters*. - Waterloo, Ont.: Growing Science. - 2020. - Vol. 10. - P. 1575-1586
95. Tovma N., Baidildina A.M., Ussabayev A. Development of the Digital Economy in the Republic of Kazakhstan// 32nd IBIMA Conference: 15-16 November 2018, Seville, Spain.
96. AAS 29 Financial Reporting by Government Departments, prepared by the Public Sector Accounting Standards Board of the Australian Accounting Research Foundation. – 1998. – 86 p.

97. IPSAS 41 «Financial Instruments». Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. - 2021. - Vol. III. – P. 1937-2435.
98. Гражданский кодекс Республики Казахстан, принят Верховным Советом Республики Казахстан 27 декабря 1994 года, № 268-ХІІІ.
99. Об утверждении перечня уполномоченных органов, ответственных за взимание поступлений в республиканский бюджет, за возврат из бюджета и (или) зачет излишне (ошибочно) уплаченных сумм в бюджет неналоговых поступлений, поступлений от продажи основного капитала, трансфертов, сумм погашения бюджетных кредитов, от продажи финансовых активов государства, займов: утв. Приказом Министра финансов Республики Казахстан 7 февраля 2018 года, № 136.
100. IPSAS 17 Property, Plant, and Equipment. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. - 2021. - Vol. I. – P. 525-563.
101. Закон Республики Казахстан «О концессиях» от 7 июля 2006 года, № 167-ІІІ ЗРК
102. IPSAS 32 «Service Concession Arrangements: Grantor». Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. - 2021. - Vol. II. – P. 1266-1324.
103. IFRIC 12 «Service Concession Arrangements». – 2021. URL. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifric-12-service-concession-arrangements/#standard>
104. МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями». - URL. https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36789884.
105. Об утверждении Концепции внедрения государственного аудита в Республике Казахстан: утв. Указом Президента Республики Казахстан 3 сентября 2013 года, № 634.
106. Лимская декларация руководящих принципов финансового контроля//ІХ Конгрессе Международной организации высших органов финансового контроля, (Республика Перу) - 17-26 октября 1977 г.
107. Закон Республики Казахстан «О государственном аудите и финансовом контроле» от 12 ноября 2015 года, № 392-V ЗРК.
108. Закон Республики Казахстан «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам совершенствования бюджетного законодательства» от 30.11. 2017 года, №112-6 ЗРК.
109. Усабаев А. К., Государственный аудит: теория и практика: сб. науч. тр. межд. науч. конференции молодых ученых «Ускорение диверсификации и повышение конкурентоспособности национальной экономики Казахстана на основе потенциальных возможностей» под эгидой X Астанинского экономического форума, Ч. І. - 2017. – С. 136-142.
110. Товма Н., Усабаев А. Применение цифровых технологий в государственном учете и аудите// Матер. V Междун. Фараб. чтен. – 2018. – С. 3-5.

111. Товма Н., Ералиева А., Усабаев А. Особенности современных методик комплексного управленческого анализа: зарубежный и отечественный опыт// Матер. Междун. научн.-практ. конф. «Инклюзивное экономическое развитие: направление, приоритеты, драйверы». – 2017. – С. 47-50.
112. Tovma N., Baimukasheva Z., Tyurina Y., Ussabayev A. Marketing ensuring of the competitiveness of the Republic of Kazakhstan regions in the transition to the digital economy// Management Science Letters. – 2020. - No. 10. – P. 1575–1586
113. Указ Президента Республики Казахстан «Методика оценки по эффективности достижения целей» от 19 марта 2010 года, № 954.
114. Классификатор нарушений, выявляемых на объектах государственного финансового контроля: утв. приказом Министра финансов Республики Казахстан 30 марта 2012 года, № 180.
115. Методика по оценке эффективности достижения целей: утв. совм. Пр. Мин. нац. экон. Республики Казахстан 30 декабря 2016 года, № 540 и Мин. Фин. Республики Казахстан 30 декабря 2016 года, № 706.
116. Постановление правительства Республики Казахстан «Об утверждении Правил проведения внутреннего государственного аудита и финансового контроля и признании утратившими силу некоторых решений Правительства Республики Казахстан» от 18 февраля 2016 года, №76.
117. Саунин А.Н. Государственный аудит: учебное пособие. - Москва: Изд-во Московского университета, 2019. – 480 с.
118. Сергеев Л. И. Государственный аудит: учебник для вузов. – Москва: Изд-во Юрайт, 2020. – 271 с.
119. Сергеев, Л. И. Государственный аудит: учебник для вузов / Л. И. Сергеев. – Москва: Издательство Юрайт, 2021. – 271 с.
120. Агапцов С.А. Государственный финансовый контроль и бюджетная политика Российского государства. – Москва: Финансовый контроль, 2004. - 230 с
121. Белолипецкий В.Г. О совершенствовании государственного финансового контроля в России//Финансы. – Москва. - 1998. -160 с.
122. Бурцев В.В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М.: Маркетинг, 2000. -160 с
123. Данилевский Ю.А., Овсянников Л.Н. Система государственного финансового контроля и аудита в России // Бухгалтерский учет. - Москва. - 1999. - № 3.
124. Ефимова Н.П. Государственный финансовый контроль в реализации федеральных целевых социальных программ. – Москва: Медицина. - 2000. -180 с.
125. Зуева И.А. Пути внедрения государственного аудита // Финансы. 2005. №6

126. Кондаурова Н.Е. Превентивная функция аудита эффективности бюджетных расходов на уровне муниципальных образований // Финансы и кредит. 2005. № 13
127. Мешалкина Р.Е. Теоретические вопросы государственного финансового контроля // Финансы. 2003. № 12. – 2000 с
128. Овсянникова Л. Государственный финансовый контроль: нужен единый закон // Президентский контроль. 2005. № 1. -250 с
129. Рябухин С.Н. Аудит эффективности использования государственных ресурсов. М.: Наука, 2004. -280 с
130. Саунин А.Н. Аудит эффективности использования государственных средств: Вопросы теории и практики. М.: Высшая школа, 2005
131. Соменков А.Д. Бюджетный контроль в зарубежных странах. Книга 1,2. Элиста: АПП «Джангар», 1999. -300 с.
132. Степашин С.В., Столяров Н.С., Шохин С.О., Жуков В.А. Государственный финансовый контроль: Учебник. СПб.: Питер, 2004. - 230 с.
133. Суконников Е.С. Совершенствовать финансовый контроль // Финансы. 2002. № 12
134. Шохин С.О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации. М.: Финансы и статистика. 1999. -252 с.
135. Рябухин С.Н. Аудит эффективности государственных расходов в современной практике финансового контроля // Финансы. 2003, № 4
136. Саунин А.Н. О трактовке места аудита эффективности в государственном финансовом контроле // Финансовый эксперт, 2004, №4.
137. Саунин А. Н. «О содержании аудита эффективности использования государственных средств как нового типа государственного финансового контроля»,
URL <https://riep.ru/upload/iblock/4eb/4eb94856d9316d2603ef464d0ee4aafb.pdf>
138. Бухгалтерский учет в XXI веке: монография/под ред.Ю. Н. Гузова., В.В. Ковалева, О.Л. Маргания. – СПб.: Скифия-принт, 2021. - 250 с.
139. Арабян, К. К. Аудит. Теория, организация, методика и практика: учебник для студентов вузов, обучающихся по направлениям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит» / К. К. Арабян. – Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2020. – 479 с.
140. Аудит: учебник для бакалавров / А. Е. Суглобов, Б. Т. Жарылгасова, В. Ю. Савин [и др.]; под ред. д. э. н., проф. А. Е. Суглобова. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2020. – 373 с.
141. Аудит: учебник для вузов / Н. А. Казакова [и др.]; под общей редакцией Н. А. Казаковой. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: Изд-во Юрайт, 2021. – 409 с.

142. Аудит в 2 ч. Часть 1: учебник и практикум для вузов / под редакцией М. А. Штефан. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: Изд-во Юрайт, 2021. – 238 с.
143. Аудит в 2 ч. Часть 2: учебник и практикум для вузов / под редакцией М. А. Штефан. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: Изд-во Юрайт, 2021. – 411 с.
144. Белозерцева И.Б. Учет и аудит в организациях различных видов экономической деятельности: учебное пособие / Белозерцева И. Б. – Москва: Ай Пи Ар Медиа, 2021. – 319 с.
145. Булыга, Р. П. Аудит бизнеса: учебник для студентов магистратуры, обучающихся по направлениям подготовки «Экономика», «Финансы и кредит», «Государственный аудит», «Менеджмент» / Р. П. Булыга. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2021. – 343 с.
146. Воронина, Л. И. Международные стандарты аудита: теория и практика: учебник / Л.И. Воронина. – Москва: ИНФРА-М, 2020. – 456 с.
147. Зотиков Н.З. Налоговый аудит: учебное пособие для СПО / Зотиков Н.З., Арланова О.И. – Саратов: Профобразование, 2021. – 182 с.
148. Кочинев, Ю. Ю. Аудит в соответствии с международными стандартами: учебник / Ю.Ю. Кочинев. – Москва: ИНФРА-М, 2020. – 413 с.
149. Кучеренко С.А. Аудит с использованием информационных технологий: практика применения: учебное пособие / Кучеренко С.А., Попов В. П. – Саратов: Вузовское образование, 2020. – 111 с.
150. Малинина, Л. Ю. Договор оказания аудиторских услуг: гражданско-правовые и экономические аспекты: монография / Л.Ю. Малинина. – Москва: ИНФРА-М, 2020. – 103 с.
151. Бухгалтерский (финансовый) учет /Под ред. Исраилова М. И. Бишкек.: Изд-во Турар, 2012. – 594 с.
152. Международные стандарты аудита: учебное пособие для магистратуры / Л.Л. Арзуманова, Н.Ю. Орлова, О.С. Соболев, Ю.К. Цареградская; отв. ред. Л.Л. Арзуманова, Ю.К. Цареградская. – Москва: Норма: ИНФРА-М, 2021. – 152 с.
153. Методика аудиторской проверки: процедуры, советы, рекомендации: монография / Д. Ю. Самыгин, Н. Г. Барышников, А. А. Тусков [и др.]; под ред. Н. Г. Барышникова. – Москва: ИНФРА-М, 2020. – 231 с.
154. Парушина, Н. В. Аудит: практикум: учебное пособие / Н.В. Парушина, С.П. Суворова, Е.В. Галкина. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2020. – 286 с.
155. Суглобов, А. Е. Методическое обеспечение аудита организаций в условиях несостоятельности (банкротства): монография / А. Е. Суглобов, А. И. Воронцовас, Е. А. Орлова. – Москва: РИОР: ИНФРА-М, 2020. – 173 с.
156. Федоренко, И. В. Аудит: учебник / И.В. Федоренко, Г.И. Золотарева. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: ИНФРА-М, 2020. – 281 с.

157. IPSAS 24 «Presentation of budget information in financial statements». Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. - 2021. - Vol. I. – P. 812-840.
158. Штефан, М. А. Основы аудита: учебник и практикум для вузов / М. А. Штефан, О. А. Замотаева, Н. В. Максимова; под общей редакцией М. А. Штефан. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Издательство Юрайт, 2021. – 294 с.
159. Балдина, С. В. Бюджетный учет в Российской Федерации / С. В. Балдина. М.: МЦФЭР, 2005. - 816 с.
160. Белов, А.Н. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях 4-е изд., перераб. и доп. / А. Н. Белов. - М.: «Экзамен», 2005. - 512с.
161. Колесников, С.И. Принципы бюджетного учета / С. И. Колесников // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, 2007. № 24.
162. Маслова, Т.С. Теоретические аспекты организации и методики бухгалтерского учета бюджетных учреждений / Т. С. Маслова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, 2007. № 6. - С. 6- 17.
163. Токарев И. Н. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях. 3-е изд., перераб. и доп. / И. Н. Токарев. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. - 504 с.
164. Харьков, В. П. Бюджетный учет в современных условиях / В. П. Харьков, А. А. Хорошев. М.: Финансы и статистика, 2005. - 208 с.
165. IFAC (International Federation of Accountants). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Statistical Based of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence, January 2005.

Концептуальная модель признания активов в государственном секторе

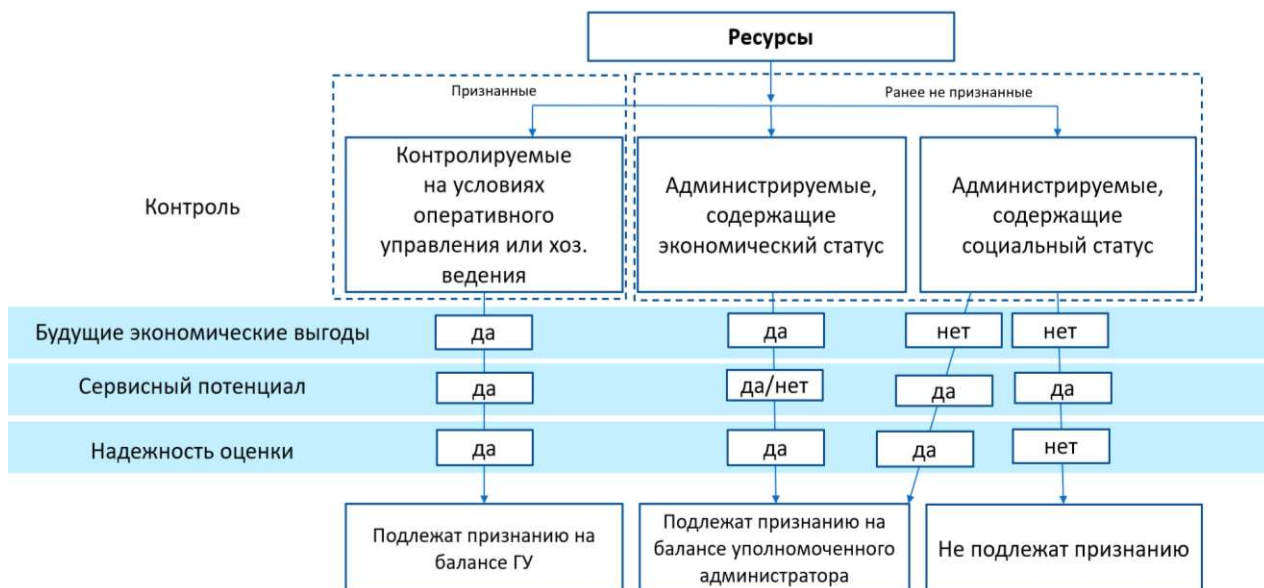


Рисунок 1. Концептуальная модель признания активов в государственном секторе
Примечание – составлено автором

Концептуальная модель признания обязательств в государственном секторе



Рисунок 2. Концептуальная модель признания обязательств в государственном секторе
Примечание – составлено автором

Концептуальная модель признания доходов в государственном секторе

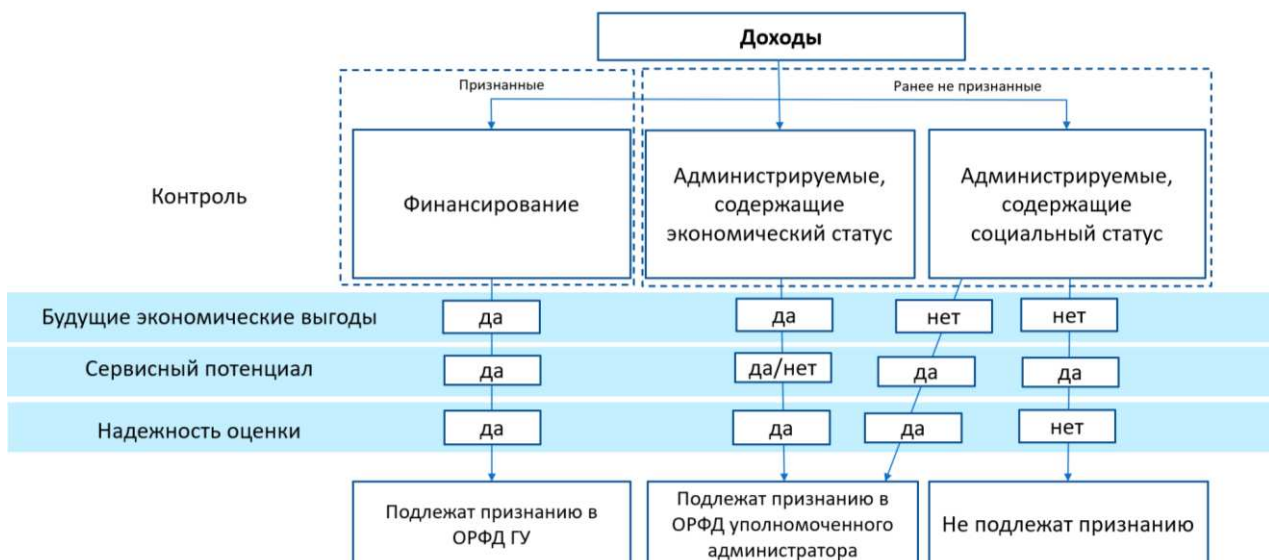


Рисунок 3. Концептуальная модель признания доходов в государственном секторе
Примечание – составлено автором

Концептуальная модель признания расходов в государственном секторе

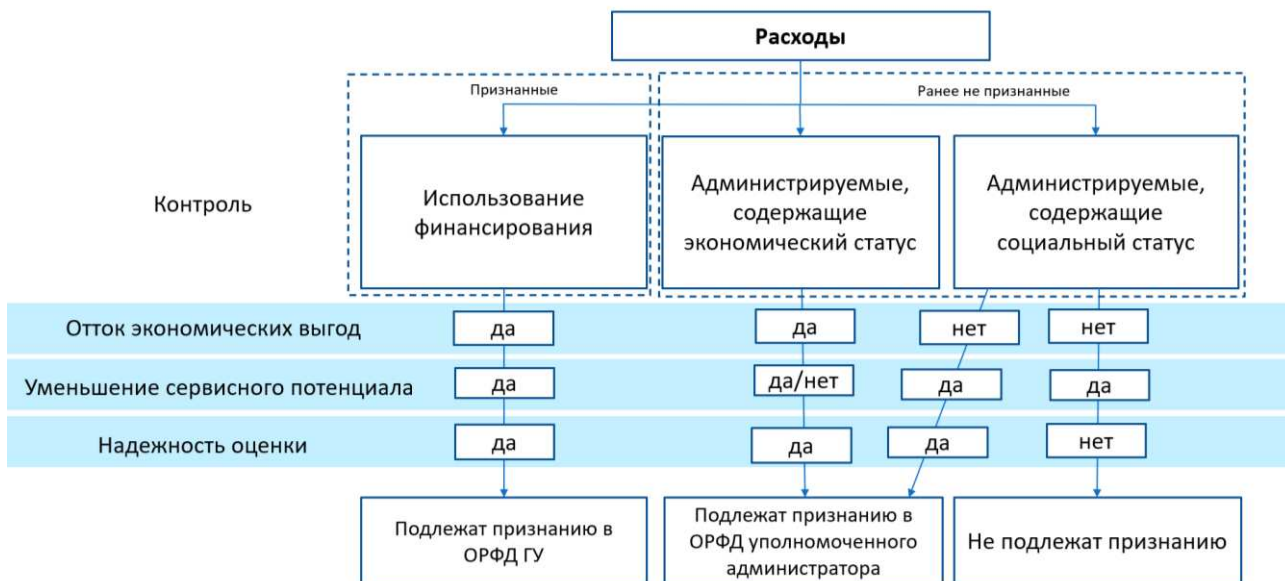


Рисунок 4. Концептуальная модель признания расходов в государственном секторе
Примечание – составлено автором