

## 3. Потоки, запасы и правила учета

*В настоящей главе рассматриваются потоки и запасы в системе СГФ и приводятся правила учета, используемые для определения времени их отражения в учете, стоимостной оценки и других аспектов отражения в учете.*

### А. Введение

**3.1.** Все данные, отражаемые в системе СГФ, представляют собой либо потоки, либо запасы. Потоки — это денежное выражение экономических мероприятий, в которых участвуют институциональные единицы, а также других событий, которые оказывают влияние на экономическое положение институциональных единиц и происходят в течение отчетного периода. Запасами называются имеющиеся у институциональной единицы на определенный момент времени активы и обязательства, а также соответствующая чистая стоимость активов этой единицы, которая равна разности между общей суммой активов и общей суммой обязательств.

**3.2.** Потоки и запасы, отражаемые в системе СГФ, представлены в интегрированной форме, что означает, что все изменения в запасах могут быть полностью объяснены потоками. Другими словами, для каждого вида запасов справедливо следующее соотношение:

$$S_1 = S_0 + F,$$

где  $S_0$  и  $S_1$  — стоимость конкретного вида запаса на начало и конец отчетного периода, соответственно, а  $F$  представляет чистую стоимость всех потоков в течение этого периода, которые оказали влияние на данной конкретный запас. В более общем виде стоимость любого запаса, имеющегося у институциональной единицы на данный момент времени, представляет собой кумулятивную стоимостную величину всех потоков, оказывающих влияние на этот запас, которые имели место после изначально-го приобретения единицей этого запаса.

**3.3.** Система СГФ предусматривает отражение в учете самых разнообразных потоков. В настоящей главе сначала приводится описание ряда важных характеристик потоков, которые лежат в основе их классификации и учета. Затем дается общее описание правил учета, используемых для отражения потоков и запасов в системе СГФ. Характеристики конкретных категорий потоков и запасов и применение общих правил к их отражению в учете рассматриваются в последующих главах.

### В. Виды потоков

**3.4.** Потоки отражают создание, преобразование, обмен, передачу или исчезновение экономической стоимости. Они связаны с изменениями в объеме, составе или стоимости активов, обязательств и чистой стоимости активов институциональной единицы. Поток может представлять собой разовое событие, например, денежный платеж за покупку товаров, или кумулятивную стоимость совокупности событий, произошедших в течение отчетного периода, таких как непрерывное начисление расходов на выплату процентов по государственной облигации. Все потоки классифицируются либо как операции, либо как другие экономические потоки. Характеристика этих двух видов потоков приводится в следующих разделах.

#### 1. Операции

**3.5. Операция** представляет собой взаимодействие между двумя институциональными единицами на основе взаимного соглашения или действие, совершаемое внутри отдельной единицы, которое с аналитической точки зрения целесообразно рассматривать как операцию. Взаимное соглашение означает предварительную осведомленность и согласие институциональных единиц, но не означает, что обе единицы участвуют в данной операции добровольно. Проведение некоторых операций, таких как уплата налогов, обусловлено в силу закона. Хо-

тя отдельные институциональные единицы не вправе самостоятельно определять суммы уплачиваемых ими налогов, существует общее понимание и признание обществом обязанности платить налоги. Поэтому уплата налогов считается операцией, несмотря на то что она носит обязательный характер. Аналогичным образом, действия, необходимые для исполнения судебных или административных решений, могут не быть добровольными, однако, они предпринимаются на основе предварительной осведомленности и с согласия участвующих сторон.

**3.6.** Хотя большинство операций проводится между двумя институциональными единицами, в ряде случаев одна и та же единица выступает в двух разных качествах, и с аналитической точки зрения целесообразно рассматривать это действие как операцию. Такое действие называется внутренней операцией. Решение о том, какие внутренние действия следует рассматривать как операции, принимается на субъективной основе. В настоящем Руководстве используется подход *СНС 1993 года*, согласно которому потребление основного капитала, передача сырья и материалов из запасов материальных оборотных средств в производство, а также другие внутренние изменения запасов материальных оборотных средств рассматриваются как операции. Данное Руководство не следует *СНС 1993 года* в отношении порядка учета активов, произведенных институциональной единицей для собственного использования, и товаров и услуг, произведенных единицей сектора государственного управления и распределяемых отдельным лицам или обществу в целом бесплатно или по ценам, которые не являются экономически значимыми<sup>1</sup>.

**3.7.** Каждая операция представляет собой либо **обмен**, либо **трансферт**. Операция является обменом, если одна институциональная единица предоставляет товар, услугу, актив или труд другой единице и получает в обмен товар, услугу, актив или труд эквивалентной стоимости<sup>2</sup>. Оплата труда работников, приобретение товаров и услуг, осуществление расходов по выплате процентов, продажа ад-

министративного здания, а также все внутренние операции представляют собой обмен.

**3.8.** Операция является трансфертом, если одна институциональная единица предоставляет товар, услугу, актив или труд другой единице, не получая одновременно в обмен товар, услугу, актив или труд, имеющие какую-либо стоимость. Как правило, единицы сектора государственного управления осуществляют множество трансфертов, которые могут быть обязательными или добровольными. Налоги и большинство отчислений на социальное обеспечение являются обязательными трансфертами, обязательство по уплате которых налагается государственнымными единицами на другие единицы. Субсидии, гранты и пособия по социальной помощи представляют собой добровольные трансферты единиц сектора государственного управления другим единицам.

**3.9.** Некоторые операции выглядят как обмен, однако в действительности они являются сочетанием обмена и трансферта. В таких случаях фактическая операция должна дробиться на две операции, одна из которых является только обменом, а другая — только трансфертом. Например, единица сектора государственного управления может продать актив по цене, которая явно ниже рыночной стоимости данного актива. Такая продажа должна быть разделена на обмен, произведенный по рыночной цене актива, и трансферт, равный по стоимости разнице между фактической стоимостью операции и рыночной стоимостью актива<sup>3</sup>.

**3.10.** Налоги рассматриваются как трансферты, хотя институциональные единицы, производящие эти платежи, могут получать определенные выгоды от услуг, которые оказывает государственная единица, являющаяся получателем налогов. Например, все без исключения участвуют в совместном использовании выгод, обеспечиваемых коллективными услугами, такими как общественная безопасность. Кроме того, налогоплательщик может иметь возможность потреблять определенные предоставляемые государственнымными единицами индивидуальные услуги. Однако обычно невозможно установить прямую связь между налоговыми платежами и выгодами, получаемыми отдельными институциональными единицами. Более того, стоимость услуг, получаемых той или иной единицей, обычно никак не связана с суммой налогов, выплачиваемых этой единицей.

<sup>1</sup>Охват категории внутренних операций охарактеризован в пунктах 3.44–3.49 *СНС 1993 года*. Действия, которые рассматриваются как внутренние операции в *СНС 1993 года*, но не считаются таковыми в настоящем Руководстве, рассматриваются более подробно в пунктах 3.23 и 3.24.

<sup>2</sup>Выражение «предоставляет товар, услугу, актив...» применяется в случае, когда одна единица разрешает другой единице использовать актив, принадлежащий первой единице, а также в случае перехода права собственности на этот актив. Операции, связанные с выплатой процентных и других доходов от собственности, представляют собой обмен, поскольку одна единица предоставляет актив, такой как деньги или другие средства платежа, а другая единица предоставляет в пользование один из своих активов.

<sup>3</sup>Общее изложение принципа разделения операций приводится в пункте 3.21.

**3.11.** Страховые премии и требования (кроме страхования жизни) также считаются трансфертами<sup>4</sup>. Премии по этому виду страхования дают осуществляющим такие выплаты институциональным единицам право на получение пособий только в случае наступления одного из событий, оговоренных в страховом полисе. Это означает, что одна единица производит платеж другой единице за то, чтобы последняя приняла на себя риск, связанный с возможностью наступления оговоренного события для первой единицы. Эти операции считаются трансфертами, поскольку неясно, получит ли первая единица какие-либо пособия, а если она их получит, то они могут быть никак не связаны с суммой уплаченных ранее премий. Страхование, кроме страхования жизни, включает программы социального обеспечения и реализуемые работодателями программы социального страхования для государственных служащих, не предусматривающие выплаты пенсионных пособий. Таким образом, полученные государственными единицами взносы/отчисления на социальное обеспечение и выплаченные ими пособия по социальному обеспечению в системе СГФ рассматриваются как трансферты.

**3.12.** Все операции могут также быть классифицированы как денежно-кредитные и не относящиеся к денежно-кредитным. *Денежно-кредитной операцией* является операция, в которой одна институциональная единица производит платеж или принимает на себя обязательство, выраженное в денежных единицах, а другая институциональная единица получает платеж или иной актив, также выраженный в денежных единицах. Например, товары обычно приобретаются за определенное число денежных единиц в расчете на единицу товара, а пособия по социальному обеспечению часто выплачиваются в виде фиксированных сумм наличных денег.

**3.13.** Все другие операции *не относятся к денежно-кредитным*, однако, им должна быть присвоена денежная стоимость, поскольку в системе СГФ отражаются только потоки и запасы в денежном выражении. Стоимостные значения операций, не относящихся к денежно-кредитным, имеют иное эко-

номическое значение, чем денежные платежи на ту же сумму, поскольку они не представляют собой свободно располагаемые суммы денег. Тем не менее, для обеспечения комплексности и интегрированности системы статьям, которые связаны с операциями, не относящимися к денежно-кредитным, необходимо присваивать наилучшие оценки рыночной стоимости.

**3.14.** Операции, не относящиеся к денежно-кредитным, могут быть либо двусторонними, либо внутренними, и они могут представлять собой либо обмен, либо трансферт. Бартер, вознаграждение в натуральной форме и другие выплаты в натуральной форме являются обменом, не носящим денежно-кредитного характера. Трансферты в натуральной форме представляют собой трансферты, не носящие денежно-кредитного характера. Внутренние операции рассмотрены в пункте 3.6.

**3.15.** В *бартерных* операциях две институциональные единицы обмениваются товарами, услугами или активами (кроме денежных средств), имеющими равную стоимость. Например, государственная единица может согласиться передать частной корпорации участок земли, расположенный в промышленной зоне, в обмен на другой участок земли, который органы государственного управления намерены превратить в национальный парк.

**3.16.** *Вознаграждение в натуральной форме* осуществляется, когда государственный служащий получает оплату в форме товаров, услуг или активов, отличных от денег. К видам вознаграждения, которое работодатели обычно предоставляют своим работникам бесплатно или по сниженным ценам, относятся еда и напитки, форменная одежда, жилищные услуги, транспорт и услуги по уходу за детьми.

**3.17.** *Другие выплаты в натуральной форме* имеют место, когда платеж в счет погашения обязательства производится в форме товаров, услуг или денежных активов, а не в денежной форме. Например, государственная единица может согласиться урегулировать требование по просроченным налогам за счет передачи налогоплательщиком органам государственного управления права собственности на землю или основные фонды.

**3.18.** *Трансферты в натуральной форме* могут использоваться вместо денег для большей эффективности или для того, чтобы гарантировать потребление определенных товаров и услуг. Например, помощь после стихийного бедствия может оказаться более эффективной и может быть доставлена более оперативно, если она предоставляется в форме ме-

<sup>4</sup>Точнее, уплата страховой премии представляет собой приобретение финансового актива. По мере того как в течение периода, покрываемого полисом, суммы страховых премий переходят в категорию освоенных страховой компанией, страховая премия преобразуется в трансфертный платеж. В *СНС 1993 года* определенная часть каждой фактически уплачиваемой страховой премии (кроме страхования жизни) рассматривается как приобретение услуги, а не как трансферт. В системе СГФ вся сумма премии считается трансфертом, так как для оценки того компонента, который представляет собой услугу, необходимы статистические данные по всем секторам экономики.

дикаментов, продовольствия и палаток, а не в денежной форме. Кроме того, единица сектора государственного управления может предоставлять медицинские услуги и услуги в области образования в натуральной форме, с тем чтобы обеспечить удовлетворение потребностей в этих услугах.

**3.19.** Отражение некоторых операций в учете может не совпадать с тем, как эти операции представляются участвующим в них сторонам. Вместо этого они видоизменяются, чтобы более четко отразить лежащие в их основе экономические взаимосвязи. В системе СГФ используется три вида подобных модификаций: условное переотнесение («перемаршрутизация»), дробление и перераспределение.

**3.20. Условное переотнесение («перемаршрутизация»)** требуется, когда институциональная единица, которая в действительности является одной из сторон операции, не фигурирует в фактических учетных записях из-за определенных административных механизмов. Например, если государственные служащие участвуют в пенсионной программе, учетные записи могут показывать, что государственная единица вносит платежи непосредственно в пенсионную программу от имени своих работников. В таком случае необходимо произвести условное переотнесение («перемаршрутизацию») этих платежей, так чтобы представлялось, как будто орган государственного управления выплачивает средства служащим, которые затем вносят платежи на ту же сумму в пенсионную программу.

**3.21. Дробление** представляет собой разбивку операции, которая рассматривается участвующими в ней сторонами как одна операция, на две или более операции для отражения в системе СГФ. Например, когда орган государственного управления приобретает единицу основных фондов на условиях финансового лизинга, периодические арендные платежи необходимо дробить на две операции: погашение основной суммы и уплата процентов. Еще одним примером дробления является рассмотренное в пункте 3.9 деление фактических операций на обмен и трансферт.

**3.22. Перераспределение** требуется в том случае, когда институциональная единица выступает в качестве агента другой единицы. Например, перераспределение может проводиться, когда одна государственная единица собирает налоги и затем переводит их частично или полностью другой государственной единице. В некоторых механизмах такого типа единица, занимающаяся сбором налогов, удерживает небольшую долю собранного налога в оплату своей деятельности по сбору налога. Удер-

жанная сумма рассматривается как продажа услуги единицей, занимающейся сбором налогов. Инструкции по осуществлению перераспределения или закрепления налогов за органами государственного управления, занимающимися сбором налогов, или за органами государственного управления, которые являются получателями налогов, приведены в пунктах 5.24–5.28 главы 5.

**3.23.** Порядок учета некоторых видов деятельности в системе СГФ отличается от порядка учета тех же видов деятельности в *СНС 1993 года*. Например, единицы сектора государственного управления являются нерыночными производителями. Это означает, что обычно они потребляют экономические ресурсы в процессе производства, выпускают товары и услуги, а затем распределяют эти товары и услуги бесплатно или по ценам, не являющимся экономически значимыми, обществу в целом или отдельным домашним хозяйствам. Как производство продукции, так и ее распределение представляют собой операции, не относящиеся к денежно-кредитным, которые подлежат отражению в *СНС 1993 года* в целях обеспечения полного учета производства. Однако в системе СГФ основное внимание сосредоточено на финансовой деятельности органов государственного управления. Поскольку стоимость произведенной продукции по определению равна стоимости распределяемой продукции, финансовое положение рассматриваемой единицы сектора государственного управления не может измениться. В результате для целей системы СГФ нет необходимости в отражении этих операций в учете. Операции, связанные с процессом производства, такие как оплата труда работников и приобретение товаров и услуг для использования в производстве, действительно влияют на финансовое положение единицы сектора государственного управления и отражаются в системе СГФ. Несмотря на различный порядок учета некоторых видов деятельности, обе системы включают все потоки, которые приводят к изменению запасов, так что все изменения в балансе активов и пассивов могут быть объяснены отраженными в учете потоками.

**3.24.** Точная сфера охвата потоков, отражаемых в системе СГФ, подробно охарактеризована в последующих главах. Однако в общем случае объяснение операций *СНС 1993 года*, которые не отражаются в системе СГФ, приведено в приложении 3. К числу таких операций относятся:

- производство и одновременное распределение нерыночных товаров и услуг;
- производство основных фондов, созданных за счет собственных средств, и себестоимость производства этих фондов;

- определенные операции, связанные с реализуемыми работодателями программами социального страхования, обеспечивающими предоставление пенсионных пособий, которые регулируются единицами сектора государственного управления<sup>5</sup>;
- операции, отражающие реинвестирование доходов от прямых иностранных инвестиций.

## 2. Другие экономические потоки

**3.25. Другой экономический поток** представляет собой изменение в объеме или стоимости актива или обязательства, которое не является результатом операции. Изменения в объеме называются *другими изменениями в объеме активов* или проще — другими изменениями в объеме, а изменения стоимости называются *холдинговой прибылью или убытками*<sup>6</sup>. Во всех случаях, когда речь идет об изменении в объеме или стоимости актива, это относится также к соответствующим изменениям обязательств.

**3.26.** Другие изменения в объеме активов охватывают широкий спектр событий. Для цели описания в настоящем Руководстве эти события разделены на три группы. Первая группа включает события, которые приводят к добавлению в баланс или выведению из баланса существующего актива или обязательства без его количественного или качественного изменения. Вторая группа включает события, которые ведут к количественному или качественному изменению активов. Последнюю группу составляют изменения в классификации активов.

**3.27.** Возможна ситуация, при которой известно, что некоторый объект существует, но он не отражается в балансе активов и пассивов единицы сектора государственного управления, поскольку его рыночная стоимость равна нулю, например разведанные запасы ресурсов недр, разработка которых невыгодна с экономической точки зрения при существующей технологии и относительных ценах. Если вследствие изменений в технологии или относительных ценах рыночная стоимость этих запасов становится положительной, в учете отражаются другие изменения в объеме с добавлением данного объекта в баланс. И наоборот, может потребоваться выведение актива из баланса вследствие таких изменений в технологии или относительных ценах, в результате которых использование этого актива становится экономически невыгодным.

<sup>5</sup> Эти операции разъясняются в главах 5 и 6 в разделах, посвященных взносам/отчислениям на социальные нужды и социальным пособиям.

<sup>6</sup> В СНС 1993 года холдинговая прибыль и убытки называются также переоценками стоимости.

**3.28.** Существует широкий спектр событий, которые могут порождать такие потоки. Ниже приводится ряд примеров:

- разработка подземного месторождения минерального сырья может стать экономически выгодной в результате технического прогресса или повышения рыночных цен;
- улучшение транспортного доступа может сделать технически возможными промышленные лесозаготовки в конкретном лесу;
- строительный проект может перестать быть экономически обоснованным до окончания строительства, и в результате этого частично завершенный объект оказывается заброшенным;
- орган государственного управления может предоставить патентную охрану изобретения;
- кредитор может установить, что средства по финансовому требованию более не могут быть получены вследствие банкротства должника.

**3.29.** Вторая группа других изменений в объеме включает количественные и качественные изменения активов. Причиной подобных изменений является обнаружение, создание, уничтожение, ликвидация или конфискация активов одной институциональной единицей у другой единицы. Ниже приведены некоторые примеры такого рода событий:

- частичное или полное катастрофическое разрушение актива в результате крупномасштабного события, такого как сильное землетрясение или ураган;
- количественное увеличение лесов и запасов рыбы в результате естественного прироста;
- истощение объема запасов минерального сырья и размеров естественных лесов в результате физического извлечения активов;
- истечение срока действия патентных прав;
- изменение работодателем в одностороннем порядке структуры пособий, выплачиваемых в рамках пенсионной программы;
- расширение земель за счет территории моря с использованием дамб и других заградительных сооружений;
- обнаружение нового месторождения минерального сырья;
- конфискация активов государственной единицей без полной компенсации по причинам, не связанным с неуплатой налогов, штрафов и других аналогичных сборов;
- ухудшение качества актива вследствие экологического ущерба, эрозии, обезлесения или непредвиденного устаревания;

- изменение разрешенного или установленного целевого использования участка земли, например выведение участка земли из сельскохозяйственного оборота и выделение его под строительство коммерческого здания.

**3.30.** Третья категория относится к изменениям, являющимся следствием изменения классификации целых институциональных единиц с переносом их из одного сектора в другой или изменения классификации отдельных активов и обязательств с переносом их из одной категории в другую. В результате изменения классификации чистая стоимость активов не меняется.

**3.31.** К изменению классификации институциональных единиц может приводить несколько событий. Если государственная единица начинает устанавливать экономически значимые цены на свою продукцию, то она становится государственной корпорацией (организацией). Все ее активы и пассивы будут перенесены из сектора государственного управления в сектор либо нефинансовых, либо финансовых корпораций. В то же время финансовый актив, имеющий стоимость, равную чистой стоимости переклассифицированных активов и пассивов, будет добавлен в баланс сектора государственного управления, в результате чего чистая стоимость активов данного сектора не изменится. И наоборот, государственная корпорация (организация) может прекратить устанавливать экономически значимые цены и тем самым стать государственной единицей. Также возможно слияние двух единиц или разделение одной единицы на две.

**3.32.** Также возможно переотнесение отдельных активов или групп активов из одной категории классификации в другую, обычно ввиду изменения целей использования актива. Одним из таких событий является перевод золота из категории немонетарного в категорию монетарного золота.

**3.33.** Холдинговая прибыль и убытки по активам и обязательствам, вместе с соответствующими изменениями в чистой стоимости активов, являются результатом изменений в ценах этих активов и обязательств, включая изменения, вызванные колебаниями обменного курса. Теоретически, холдинговая прибыль и убытки отражаются в учете непрерывно по мере изменения цен.

**3.34.** Холдинговая прибыль или убытки начисляются исключительно в результате владения активом или обязательством в течение определенного времени без каких-либо его преобразований. Они мо-

гут возникать практически по любому виду активов и могут начисляться на актив, находящийся во владении в течение любого отрезка времени в пределах отчетного периода.

## С. Правила учета

**3.35.** Правила учета для отражения потоков и запасов в системе СГФ призваны обеспечить согласованность данных, полученных с помощью этой системы, с принятыми стандартами составления экономической статистики. За исключением консолидации (как отмечается ниже в настоящей главе), правила учета в системе СГФ не отличаются от правил учета в *СНС 1993 года*. Существует также много общего между правилами, используемыми в системе СГФ, и правилами, применяемыми коммерческими организациями и органами государственного управления при составлении своей финансовой отчетности<sup>7</sup>. В последующих разделах рассматривается вид используемой системы учета, излагаются правила определения времени отражения в учете и стоимостной оценки потоков и запасов, а также рассматриваются различные другие вопросы.

### 1. Вид системы учета

**3.36.** Для отражения потоков используется *учет по принципу двойной записи*. В системе двойной записи каждый поток отражается двумя равноценными записями, которые традиционно называются записями по кредиту и по дебету. Дебет — это увеличение актива, уменьшение обязательства или уменьшение чистой стоимости активов. Кредит — это уменьшение актива, увеличение обязательства или увеличение чистой стоимости активов. Доходные статьи, которые представляют собой увеличение чистой стоимости активов, отражаются по кредиту. И наоборот, расходы означают уменьшение чистой стоимости активов и отражаются по дебету.

**3.37.** Баланс активов и пассивов — это сводное представление активов, обязательств и чистой стоимости активов институциональной единицы или сектора. Основное тождество баланса активов и пассивов и бухгалтерского учета в целом заключается в том, что совокупная стоимость активов все-

<sup>7</sup> Взаимосвязь между статистическими данными системы СГФ и *СНС 1993 года* более подробно рассматривается в приложении 3. Аналогичное сопоставление со стандартами финансовой отчетности в настоящем Руководстве не проводится, однако рекомендуется, чтобы там, где это возможно, финансовые отчеты государственных структур, подготовленные в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности для органов государственного управления, согласовывались с соответствующими отчетами СГФ.

гда равна совокупной стоимости обязательств плюс чистая стоимость активов. Использование системы двойной записи гарантирует безошибочное выполнение данного тождества. Существует несколько возможных сочетаний записей по дебету и кредиту, оказывающих влияние на активы, обязательства и чистую стоимость активов. Например, приобретение единицей сектора государственного управления услуги, оплата за которую должна быть произведена в течение 30 дней, отражается как расходы (дебет) и увеличение обязательств — кредиторской задолженности (кредит). Таким образом, в результате этих расходов чистая стоимость активов уменьшается на ту же сумму, на которую увеличиваются обязательства, а активы остаются без изменений. Последующий платеж отражается как уменьшение в сумме денежных средств (кредит) и уменьшение кредиторской задолженности (дебет). В этом случае как активы, так и обязательства уменьшаются на одинаковую величину, а чистая стоимость активов остается без изменений.

## 2. Время отражения потоков в учете

**3.38.** После идентификации потока необходимо определить момент времени, в который этот поток имел место, чтобы можно было составить данные о результатах всех потоков в течение установленного отчетного периода. Хотя в настоящем разделе рассматривается время, к которому относится отражение потоков, интегрированный характер системы означает, что время отражения в учете потоков оказывает также влияние на отражаемые в балансе активы и пассивы.

**3.39.** Одной из проблем определения времени отражения операций в учете является то обстоятельство, что между началом действия и его окончательным завершением часто проходит значительный период времени. Например, многие закупки товаров начинаются с подписания договора между продавцом и покупателем, за которым следует начало производства заказанной продукции, завершение производства, отгрузка с места нахождения продавца, доставка в место нахождения покупателя, подготовка и отправка по почте счета-фактуры, получение счета-фактуры, санкционирование платежа, начало начисления процентов за нарушение срока платежа или истечение срока действия скидки за немедленный платеж, подписание чека на оплату, отправка по почте чека покупателем, получение чека продавцом, депонирование чека в банке продавца и, наконец, оплата чека банком покупателя. Даже в этот момент операция может быть не завершена, поскольку покупатель может иметь право на возврат товара или подачу гарантийной реклаа-

ции. Каждый из перечисленных отдельных моментов времени является до некоторой степени экономически значимым, и результатом его может быть множество операций, отражаемых в системе СГФ, однако, каждая операция может быть отнесена только к одному моменту времени.

### а. Альтернативные методы отражения в учете

**3.40.** В общем и целом существует четыре метода установления времени отражения в учете: метод начисления, метод учета на основе наступления срока платежа, метод учета на основе обязательств и кассовый метод.

**3.41.** При ведении учета *по методу начисления* потоки отражаются на момент создания, преобразования, обмена, передачи или исчезновения экономической стоимости. Другими словами, результаты экономических событий отражаются в учете в тот период, когда они имеют место, независимо от того, были ли получены или уплачены деньги или причитались ли они к получению или уплате. Тем не менее, не всегда ясны моменты времени, в которые происходят экономические события. В общем случае момент, к которому относится событие, — это момент перехода права собственности на товары, предоставления услуг, возникновения обязательства по уплате налогов, установления требования в отношении выплаты социального пособия или установления других безусловных требований.

**3.42.** Если экономическое событие предполагает последующий денежный поток, например, в связи с покупкой товаров и услуг в кредит, то период времени от момента, к которому относится данное событие в соответствии с методом начисления, до момента, когда имеет место кассовый поток, перекрывается путем отражения в учете дебиторской или кредиторской задолженности. Например, когда единица сектора государственного управления приобретает товары в кредит, она отражает запись по дебету счета запасов материальных оборотных средств и по кредиту счета кредиторской задолженности на момент перехода права собственности на эти товары. При осуществлении платежа в денежной форме единица сектора государственного управления отражает запись по дебету счета кредиторской задолженности и по кредиту счета денежных средств.

**3.43.** Все события, которые ведут к созданию, преобразованию, обмену, передаче или исчезновению экономической стоимости, отражаются в системе СГФ по методу начисления. Соответственно, все операции, не относящиеся к денежно-кредитным, включаются в статистику, составляемую по методу начисления.

**3.44.** При использовании метода учета *на основе наступления срока платежа* потоки, порождающие денежные платежи, отражаются в учете на самую позднюю дату, когда они могут быть оплачены без начисления дополнительных сборов или штрафов, либо на дату платежа, если он производится раньше. Если платеж произведен после наступления срока платежа, то соответствующий промежуток времени перекрывается путем отражения дебиторской задолженности, как и при учете по методу начисления. Если платеж произведен до наступления срока платежа, тогда нет необходимости в отражении какой-либо дебиторской задолженности. В зависимости от целей такой системы учета потоки, не относящиеся к денежно-кредитным, могут либо отражаться, либо не отражаться в учете.

**3.45.** При использовании метода учета *на основе обязательств* потоки отражаются на тот момент, когда единица сектора государственного управления принимает на себя обязательство по проведению операции. Обычно данный принцип учета применяется только к приобретению активов, товаров и услуг, включая оплату труда работников. Временем отражения в учете, как правило, является момент выставления единицей сектора государственного управления заказа на поставку. Потоки, в отношении которых принцип учета на основе обязательств не применим, должны отражаться с использованием одного из трех остальных методов учета. Операции в натуральной форме могут либо отражаться, либо не отражаться в учете.

**3.46.** При использовании *кассового метода* учета потоки отражаются на момент получения или выплаты денежных средств. Хотя такой метод может применяться к отражению потоков, не относящихся к денежно-кредитным, в большинстве систем учета, использующих кассовый метод, такие потоки не отражаются, поскольку основное внимание в них уделяется управлению денежными средствами, а не потокам ресурсов.

#### **в. Основания для применения метода начисления в системе СГФ**

**3.47.** В системе СГФ метод начисления применяется главным образом в связи с тем, что при этом методе время отражения в учете соответствует времени, когда потоки ресурсов фактически имеют место. В результате учет по методу начисления обеспечивает наилучшую оценку макроэкономического воздействия налогово-бюджетной политики органов государственного управления. При использовании кассового метода учета время отражения в учете может существенно отстоять от времени

осуществления соответствующей экономической деятельности и операций. Например, проценты, выплачиваемые по облигации с нулевым купоном, не отражаются в учете до наступления срока погашения облигации, что может произойти через много лет после того, как был произведен расход. При использовании метода учета на основе наступления срока платежа операции часто отражаются после того, как имели место потоки ресурсов, хотя те очень продолжительные задержки, которые допускает учет по кассовому методу, в большинстве случаев сокращаются. При использовании метода учета на основе обязательств время отражения в учете предшествует фактическим потокам ресурсов.

**3.48.** Учет по методу начисления обеспечивает наиболее полную информацию, поскольку при этом отражаются все потоки ресурсов, включая внутренние операции, операции в натуральной форме и другие экономические потоки. Кроме того, такое полное отражение позволяет интегрировать потоки с изменениями в балансе активов и пассивов. В целом учет на основе наступления срока платежа, на основе обязательств или по кассовому методу ограничивается отражением денежно-кредитных операций.

**3.49.** Просроченная задолженность по платежам возникает, если обязательный платеж не произведен на оговоренную дату. Поскольку такая дата всегда совпадает или следует по времени за датой, на которую относится поток при учете по методу начисления, в статистику, составляемую по методу начисления, просроченная задолженность включается в полном объеме. Однако без дополнительной информации может быть трудно оценить ту долю совокупной кредиторской задолженности, которая является просроченной, в отличие от той доли задолженности, которая является результатом обычных отсрочек платежей. В учете на основе наступления срока платежа по определению четко показывается просроченная задолженность, связанная с покупками в кредит, однако, просроченная задолженность, образующаяся вследствие непогашения в установленные сроки долговых обязательств, таких как кредиты/займы и ценные бумаги, кроме акций, не будет четко видна без дополнительной информации. Учет на основе обязательств дает ту же информацию о просроченной задолженности, что и учет по методу начисления. При использовании кассового метода учета в счетах не отражается тот факт, что единица сектора государственного управления не оплачивает свои покупки, произведенные в кредит, или не соблюдает условия погашения долга. Таким образом, информация о просроченной задолженности будет отсутствовать, если для этого не составляется специальный показатель.

**3.50.** Управление ликвидностью имеет ключевое значение для функционирования любой институциональной единицы. Однако для решения этой задачи нет необходимости применять кассовый метод учета, поскольку при учете по методу начисления информация о денежных потоках не утрачивается. Обычно по потокам денежных средств готовится отдельный отчет. Кроме того, при использовании кассового метода учета может быть трудно оценить платежеспособность и будущие потоки денежных средств ввиду отсутствия информации о просроченной задолженности.

**3.51.** Как правило, при использовании учета на основе наступления срока платежа, на основе обязательств или по кассовому методу различие между расходами и приобретением нефинансовых активов не проводится. При использовании метода начисления приобретение нефинансовых активов отражается в учете отдельно, а расходы, связанные с использованием этих активов в операционной деятельности, относятся к периоду их использования, а не к периоду их приобретения.

**3.52.** Кроме того, метод начисления используется в других основных системах макроэкономической статистики (национальные счета, платежный баланс, денежно-кредитная и финансовая статистика). Таким образом, благодаря применению в системе СГФ метода начисления совместное использование статистических данных из двух различных систем существенно облегчается.

**3.53.** Несмотря на преимущества метода начисления, ведение учета по этому методу, по-видимому, будет представлять большую трудность, чем ведение учета по другим методам, и потребует большего количества оценочных данных. Например, государственной единице может быть трудно установить полную сумму налоговых доходов, на получение которых она имеет право, так как эти суммы могут зависеть от операций и других событий, в которых данный орган государственного управления не участвует.

#### ***с. Ведение учета по методу начисления***

**3.54.** Как правило, при использовании метода начисления поток отражается в учете тогда, когда соответствующая единица получает или утрачивает связанную с данным событием экономическую выгоду, или когда существует вероятность того, что эта единица получит или утратит выгоду в будущем, и при этом оценка события в денежном выражении может быть произведена достаточно точно. Более конкретные указания относительно примене-

ния учета по методу начисления приведены в следующих пунктах.

**3.55.** Налоги и другие обязательные трансферты должны отражаться в учете тогда, когда имеют место деятельность, операции или другие события, которые приводят к возникновению требования органов государственного управления в отношении налогов или других платежей. Это время не обязательно является моментом наступления налогооблагаемого события. Например, обязательство по уплате налога на прирост капитала обычно возникает при продаже актива, а не в момент повышения его стоимости.

**3.56.** При оценке доходов от уплаты налогов и обязательных взносов/отчислений на социальное страхование необходимо принимать во внимание множество факторов неопределенности. Основным фактором неопределенности состоит в том, что государственная единица, являющаяся получателем доходов, обычно не является стороной в операции или другом событии, создающем обязательство по уплате налогов или обязательных взносов/отчислений на социальное обеспечение. Поэтому многие из таких операций и событий постоянно ускользают из поля зрения налоговых органов. В сумму доходов от налогов и взносов/отчислений на социальное страхование не должны включаться суммы, которые могли бы быть получены в результате таких неучтенных событий в случае, если бы органы государственного управления узнали о них. Другими словами, считается, что доходы государственных единиц создают только те налоги и взносы/отчисления на социальное обеспечение, которые фактически подтверждены начислениями налога и налоговыми декларациями, таможенными декларациями и другими аналогичными документами.

**3.57.** Кроме того, типичной является ситуация, при которой ряд начисленных налогов и взносов/отчислений на социальное страхование никогда не будут собраны. Было бы нецелесообразно зачислять в доходы те суммы, которые государственная единица не ожидает получить исходя из реалистических соображений. Таким образом, разность между начисленными суммами и ожидаемыми поступлениями представляет собой требование, которое не имеет реальной стоимости, и не должно отражаться в учете как доходы. Сумма налогов и взносов/отчислений на социальное обеспечение, отражаемая как доходы, должна представлять собой сумму, которую предполагается получить, исходя из реалистичных оценок. Однако фактическое поступление средств может иметь место лишь в более позднем периоде, а возможно и через весьма значительный промежуток времени.

**3.58.** Если налогами облагаются конкретные операции или события, они отражаются в учете на момент проведения налогооблагаемой операции или наступления налогооблагаемого события, хотя эти моменты могут не совпадать со временем фактической уплаты налога государству. Примерами являются налоги с продаж, налоги на добавленную стоимость, импортные пошлины и налоги на наследство и дарение.

**3.59.** В принципе налоги на доходы и основанные на доходах взносы/отчисления на социальные нужды должны относиться к тому периоду, в котором эти доходы получены, хотя время, когда появляется возможность определить фактическое обязательство, может существенно отстоять от момента окончания отчетного периода. Однако на практике допускается некоторая гибкость. В частности, в качестве практического отступления от общего принципа, налоги на доходы, взимаемые у источника, такие как налоги, которые взимаются по мере поступления доходов, и регулярные авансовые платежи по налогам на доходы, могут отражаться в учете в те периоды, в которые они уплачиваются, а любое окончательное обязательство по налогам на доходы — в тот период, в котором оно определяется.

**3.60.** Налогами на доходы обычно облагаются доходы, полученные за весь год. При составлении ежемесячной или ежеквартальной статистики для распределения годовых итоговых сумм по периодам можно использовать показатели сезонной активности или иные пригодные для этого показатели.

**3.61.** Налоги на владение конкретными видами имущества часто основаны на стоимости этого имущества на определенный момент времени, однако считается, что они непрерывно начисляются на протяжении всего года или той части года, в течение которой имело место владение этим имуществом, если период владения составляет менее года. Аналогичным образом, налоги на использование товаров или на разрешение использовать товары или осуществлять деятельность обычно относятся к определенному временному периоду; примером может служить лицензия на ведение коммерческой деятельности в течение установленного периода.

**3.62.** Некоторые обязательные трансферты, такие как штрафы, пени и конфискации имущества, устанавливаются на определенный момент времени. Эти трансферты отражаются в учете, когда органы государственного управления приобретают законное право на взыскание этих средств, что может происходить при вынесении судебного решения или опубликовании административного постановления.

**3.63.** Определение времени отражения в учете грантов и других добровольных трансфертов может быть сложной задачей, поскольку существуют самые разные условия, выполнение которых дает право на получение этих грантов, и эти условия имеют различную юридическую силу. В некоторых случаях потенциальный получатель гранта имеет законное право требования, если выполнены конкретные условия, такие как предшествующие расходы на определенные цели или принятие определенного законодательства. Эти трансферты отражаются в учете тогда, когда выполнены все требования и условия. В других случаях получатель гранта не имеет требования к донору, и трансферт должен относиться к тому времени, когда производится платеж в денежной форме.

**3.64.** Дивиденды и отчисления средств из доходов квазикорпораций отражаются в учете на дату объявления о том, что они подлежат уплате, или на дату фактического платежа при отсутствии такого предварительного объявления.

**3.65.** Операции с товарами и нефинансовыми активами отражаются в учете в момент перехода законного права собственности. Этот момент может быть обусловлен положениями договора купли-продажи. Если точно определить этот момент невозможно, операция может отражаться в учете в момент физической смены владельца или перехода права контроля. Например, при финансовом лизинге моментом перехода права собственности условно считается момент, когда актив поступает в распоряжение арендатора.

**3.66.** Операции с услугами обычно следует отражать в учете на момент оказания этих услуг. Если какие-либо услуги, например транспортные услуги, предоставляются в определенный момент времени, то операция отражается в учете на тот же момент времени. Другие услуги предоставляются или имеют место непрерывно. Например, операционный лизинг, страхование и жилищные услуги являются непрерывными потоками услуг и, теоретически, отражаются в учете непрерывно, до тех пор пока они предоставляются. На практике стоимость услуг, относимых к определенному периоду, основывается на поставленном за период количестве услуг, а не на требуемых платежах.

**3.67.** К потокам, которые имеют место непрерывно или на протяжении длительных периодов времени, относится еще несколько видов операций. Например, потребление основного капитала начисляется непрерывно в течение всего периода, пока основной капитал имеется в распоряжении для про-

изводственных целей, а проценты начисляются непрерывно в течение периода существования финансового требования. Часто процентное финансовое требование предусматривает периодические выплаты процентов. Однако эти выплаты уменьшают обязательство, которое уже было начислено в течение предыдущего периода, и не являются расходными операциями.

**3.68.** Прирост запасов материальных оборотных средств отражается в учете, когда имеют место покупка, изготовление или иное приобретение продукции. Изъятия из запасов материальных оборотных средств отражаются тогда, когда продукты продаются, полностью используются в производстве или иным образом отчуждаются. Прирост незавершенного производства отражается постоянно по мере выполнения работ. После завершения производства накопленная к этому моменту себестоимость производства переносится на запасы готовой продукции.

**3.69.** Операция по использованию товаров или услуг отражается в учете на момент, когда товар или услуга поступает в процесс производства. В случае товаров этот момент может отнюдь не совпадать с моментом их приобретения. В период между этими двумя моментами времени товары классифицируются как запасы материальных оборотных средств.

**3.70.** Операции со многими видами финансовых активов, такими как ценные бумаги, кредиты и займы, валюта и депозиты, отражаются в учете на момент перехода законного права собственности. В некоторых случаях стороны, участвующие в операции, могут считать моментом перехода права собственности разные даты, поскольку они получают документы, подтверждающие совершение операции, в разное время. Причинами подобных расхождений обычно являются процесс клиринга или время, в течение которого чеки находятся в почтовой пересылке. Суммы, составляющие такие «средства в расчетах», могут быть значительными в случае переводных (ликвидных) депозитов и другой дебиторской или кредиторской задолженности. Если две единицы сектора государственного управления расходятся во мнениях относительно какой-либо операции, датой ее отражения в учете является дата отражения этой операции кредитором.

**3.71.** Различные виды кредиторской и дебиторской задолженности, например общая кредиторская задолженность, проценты, подлежащие уплате, и начисленная к выплате заработная плата, возникают в результате встречных операций, таких как приоб-

ретение товаров в кредит, расходы на выплату процентов и оплата труда работников. Считается, что эти финансовые требования возникают в момент, когда имеет место соответствующий встречный поток.

**3.72.** Как было указано выше, существует множество различных видов других экономических потоков. В зависимости от характера этих потоков они могут иметь место в определенный момент времени или происходить непрерывно в течение некоторого периода. Например, уничтожение актива вследствие пожара происходит в определенный момент времени, а холдинговая прибыль и убытки возникают непрерывно по мере изменения цен.

### 3. Стоимостная оценка

**3.73.** Стоимостная оценка всех потоков и запасов должна производиться по суммам, за которые товары, активы (кроме денежных средств), услуги, рабочая сила или предоставляемый капитал фактически обмениваются или могут быть обменены на деньги. Такая стоимость называется *текущей рыночной ценой* или стоимостью. Стоимостная оценка потоков должна производиться по ценам на даты их отражения в учете в соответствии с указаниями предыдущего раздела. Стоимостная оценка запасов должна производиться по ценам на дату составления баланса активов и пассивов.

**3.74.** В общем случае потоки в денежном выражении могут отражаться в учете по фактической стоимости на момент, когда они имеют место, поскольку предполагается, что эта стоимость является текущей рыночной стоимостью. Некоторые операции в денежном выражении необходимо дробить на две операции, как указано в пунктах 3.9 и 3.21. В этом случае общая стоимость двух операций должна быть равна денежной стоимости одной фактически проведенной операции. Если государственная единица продает актив по цене, которая ниже его рыночной стоимости, или покупает актив по цене, которая превышает его рыночную стоимость, такая продажа или покупка должна оцениваться по действительной рыночной цене, а на оставшуюся сумму должен условно исчисляться трансферт. Операции подобного рода часто структурированы таким образом, что невозможно точно оценить действительную рыночную стоимость. Тем не менее, во всех случаях, когда это возможно, следует делать соответствующие оценки.

**3.75.** По запасам активов и обязательств, обращающихся на активно функционирующих рынках, чаще всего по определенным видам финансовых активов и соответствующим им обязательствам,

имеется информация о текущей рыночной стоимости. Текущую рыночную стоимость других активов и обязательств следует оценивать так же, как и потоки, не относящиеся к денежно-кредитным, согласно пункту 3.79.

**3.76.** Некоторые финансовые активы и обязательства, например облигации, помимо текущей рыночной стоимости имеют также и номинальную стоимость, и для определенных целей дополнительные данные о номинальной стоимости таких запасов могут оказаться полезными<sup>8</sup>. Вместе с тем операции с такими активами и обязательствами должны оцениваться по фактически уплаченным ценам, а не по номинальной стоимости. Аналогичным образом, при отражении в балансе активов и пассивов запасы таких активов и обязательств должны оцениваться по их текущей рыночной стоимости.

**3.77.** Еще один вид фактических операций, которые могут потребовать корректировки стоимостных оценок, связан с ситуацией, при которой институциональная единица продает некоторый продукт и не получает соответствующий платеж в течение необычно длительного периода времени. Если сумма предоставленного таким образом торгового кредита значительна, стоимость продажи должна быть уменьшена посредством применения соответствующего коэффициента дисконтирования, и следует проводить начисление процентов до момента фактической оплаты.

**3.78.** Стоимость потоков, выраженных в иностранной валюте, пересчитывается в национальную валюту по курсу, существующему на момент, когда они имеют место, а запасы пересчитываются по курсу, существующему на дату составления баланса активов и пассивов. Следует использовать среднее значение курсов покупки и продажи. Стоимостная оценка в национальной валюте покупки или продажи в кредит, выраженной в иностранной валюте, может отличаться от величины последующего денежного платежа ввиду изменения обменного курса за период, прошедший между этими событиями. Обе операции должны оцениваться по текущей рыночной стоимости на даты их фактического прове-

<sup>8</sup>Номинальная стоимость — это сумма, которую дебитор должен кредитору в любой момент времени. Она отражает стоимость инструмента при его создании и последующие экономические потоки, такие как операции, изменения стоимостной оценки (за исключением изменений рыночной цены) и другие изменения, такие как прощение долга. Теоретически номинальная стоимость эквивалентна требуемым будущим выплатам основной суммы долга и процентов, дисконтированным по существующей договорной процентной ставке. Номинальная стоимость не обязательно совпадает с нарицательной стоимостью, которая представляет собой недисконтированную основную сумму долга, подлежащую погашению.

дения; а холдинговая прибыль или убытки в результате изменения обменного курса должны отражаться в учете за тот период или периоды, в которых они имеют место.

**3.79.** Необходимо проводить оценку стоимости потоков, которые не выражены в текущей рыночной стоимости, например бартерных операций. Кроме того, по многим запасам может не быть готовых данных об их текущей рыночной стоимости, и она должна оцениваться приблизительно. В приведенном ниже перечне предлагается несколько возможных методов составления таких оценок. Решение о том, какой из методов избрать в конкретных обстоятельствах, зависит от имеющейся информации.

- Допускается возможность оценки стоимости операций на основе стоимостных показателей, полученных от рынков, на которых проводятся аналогичные операции в аналогичных условиях. Стоимость определенных запасов, главным образом финансовых активов, также может быть оценена с использованием данных о рыночных операциях с аналогичными активами, которые проводятся в конце отчетного периода.
- Стоимость потоков и запасов, связанных с существующими основными фондами, может оцениваться с использованием рыночных цен на аналогичные новые товары с необходимой поправкой на потребление основного капитала и другие события, которые могли произойти со времени их производства.
- При отсутствии соответствующего рынка, на котором свободно обращался бы конкретный товар или услуга, стоимостная оценка потока, связанного с данным товаром или услугой, может быть получена на основе рыночных цен на аналогичные товары и услуги с поправкой на качество и другие различия.
- Стоимость потоков и запасов активов может оцениваться на основе первоначальной стоимости или стоимости приобретения актива данной категории с поправкой на все изменения, произошедшие со времени его приобретения или производства, такие как потребление основного капитала, холдинговая прибыль или убытки, истощение, исчерпание, ухудшение качества, непредвиденное устаревание и исключительные потери.
- Стоимость товаров и услуг может оцениваться исходя из текущей стоимости их производства.
- Активы могут оцениваться по дисконтированной текущей стоимости ожидаемых будущих доходов от этих активов. Данный метод особенно подходит для целого ряда финансовых активов, производных активов и нематериальных активов.

#### 4. Производные показатели

**3.80.** Производные показатели включают агрегаты и балансирующие статьи. Они являются важными аналитическими инструментами, позволяющими представить в обобщенной форме стоимостные значения по отдельным потокам или запасам, каждый из которых отражается в системе СГФ.

**3.81. Агрегаты** — это итоги суммирования элементов по той или иной категории потоков или запасов. Например, налоговые доходы представляют собой сумму всех потоков, классифицируемых как налоги. Агрегаты и классификация тесно связаны между собой, поскольку классификация разрабатывается для составления агрегатов, которые считаются наиболее полезными.

**3.82. Балансирующие статьи** — это экономические построения, получаемые путем вычитания одного агрегата из другого. Например, чистое операционное сальдо получается путем вычитания агрегата общих расходов из агрегата общих доходов. Чистая стоимость активов равна разности между общей суммой активов и общей суммой обязательств.

#### 5. Сальдирование потоков и запасов

**3.83.** Многие категории потоков и запасов могут быть представлены как на валовой, так и на чистой основе. Статья, представляемая на чистой основе, рассчитывается как сумма одного набора потоков или запасов минус сумма второго набора. Например, совокупные налоговые доходы могут быть представлены на валовой основе как общая сумма всех начисленных налогов либо на чистой основе как разность между соответствующей валовой суммой и налогами, которые были возвращены по той или иной причине. Выбор зависит от категории потоков или запасов, характера статей, которые могут вычитаться для получения чистой стоимостной величины, и аналитической полезности валовых и чистых стоимостных величин. В системе СГФ используются нижеследующие подходы.

**3.84.** Категории доходов представляются на валовой основе, без вычета расходов по тем же или связанным категориям, и аналогичным образом представляются категории расходов. В частности, процентные доходы и процентные расходы представляются на валовой основе, а не только как чистые процентные расходы или чистые процентные доходы. Аналогичным образом, на валовой основе представляются социальные пособия и взносы/отчисления на социальные нужды, доходы и расходы в виде грантов, а также рентные доходы и расходы.

Продажи товаров и услуг также показываются на валовой основе без вычета расходов, понесенных при их производстве.

**3.85.** Категории доходов представляются за вычетом возврата соответствующих доходов, а категории расходов представляются за вычетом обратного притока тех же расходов в результате ошибочных или несанкционированных операций. Например, возврат налогов на доходы может осуществляться тогда, когда налог, удержанный или иным образом уплаченный авансом до окончательного расчета, превышает фактически причитающуюся к уплате сумму налога. Такой возврат налогов отражается как отрицательные налоговые доходы. Аналогичным образом, если возвращаются ошибочно выплаченные социальные пособия, то такие случаи возврата отражаются как отрицательные расходы.

**3.86.** Приобретение и выбытие нефинансовых активов, кроме запасов материальных оборотных средств, представляются на валовой основе. Например, приобретение земли показывается отдельно от выбытия земли. В аналитической форме представления данных может быть предпочтительнее отражать чистое приобретение каждой категории нефинансовых активов, которое может быть легко рассчитано.

**3.87.** Изменения по каждому виду запасов материальных оборотных средств представляются на чистой основе. То есть изменение в запасах сырья и материалов показывается как чистая стоимость пополнений за вычетом изъятий.

**3.88.** Приобретение и выбытие каждой категории финансовых активов представляются на чистой основе. Например, представляется только чистое изменение в запасах денежных средств, а не валовые поступления и выплаты денежных средств. Аналогичным образом, увеличение обязательств представляется за вычетом погашения.

**3.89.** Другие экономические потоки представляются на чистой основе. То есть представляется чистая холдинговая прибыль по каждому активу и обязательству, а не валовая холдинговая прибыль и валовые холдинговые убытки.

**3.90.** Запасы финансового инструмента одного и того же вида, хранимые и как активы, и как обязательства, представляются на валовой основе. Например, имеющиеся у институциональной единицы облигации, которые являются ее активами, представляются отдельно от ее обязательств по облигациям.

## 6. Консолидация

**3.91.** Консолидация — это метод представления статистики по некоторому набору институциональных единиц таким образом, как если бы они составляли одну единицу. В системе СГФ данные, представляемые по группе институциональных единиц, обычно консолидируются. В частности, на консолидированной основе представляется статистика сектора государственного управления и каждого из его подсекторов. Когда в представляемые данные включаются единицы государственного сектора, данные по государственным корпорациям (организациям) должны представляться двумя способами: в качестве отдельного сектора и вместе с единицами сектора государственного управления. В обоих случаях в рамках каждой группы статистика должна представляться на консолидированной основе.

**3.92.** Консолидация предусматривает исключение всех операций и дебиторско-кредиторских отношений между консолидируемыми единицами. Другими словами, устанавливается парное соответствие между операцией одной единицы и той же операцией, отражаемой в учете другой единицей, и обе эти операции исключаются. Например, если одна единица сектора государственного управления владеет облигацией, выпущенной другой единицей сектора государственного управления, и данные по обеим единицам консолидируются, то запасы облигаций, хранящиеся как активы и обязательства, представляются таким образом, как если бы данная облигация не существовала. Наряду с этим консолидированные процентные доходы и расходы не включают проценты, уплаченные кредитором единицей сектора государственного управления, которая является дебитором. Аналогичным образом, исключаются данные о продажах товаров и услуг, осуществляемых между консолидируемыми единицами.

**3.93.** В *СНС 1993 года* рекомендуется не проводить консолидацию статистики по институциональным единицам, а также не консолидировать данные о продажах, осуществляемых одним заведением институциональной единицы другому заведению той же институциональной единицы. Различие между *СНС 1993 года* и настоящим Руководством обусловлено разными направлениями использования статистических данных. Система СГФ предназначена для составления статистики, пригодной для использования при анализе экономического воздействия государственных операций, — всего сектора государственного управления или конкретного подсектора. В частности, оценка общего воздействия государственных операций на экономику

в целом или долгосрочной устойчивости государственных операций является более эффективной, когда измерение государственных операций производится на основе набора консолидированных статистических данных, а не на основе неконсолидированной статистики. Кроме того, система СГФ не предусматривает составления показателя производства, осуществляемого в секторе государственного управления. С другой стороны, *СНС 1993 года* предназначена для гораздо более широкого использования, в том числе для составления комплексного показателя производства и взаимодействий между секторами.

**3.94.** В финансовой отчетности статистические данные часто представляются на консолидированной основе по представляющей отчетность структуре и по всем контролируемым ею структурам, невзирая на то, являются ли контролируемые структуры единицами сектора государственного управления или государственным корпорациями (организациями) согласно их определениям, используемым в настоящем Руководстве. При таком использовании консолидации преследуется цель представить операции и финансовую позицию материнской единицы и ее дочерних предприятий таким образом, как если бы эта группа предприятий была одной институциональной единицей. Например, финансовый отчет по региональному органу управления охватывает все государственные корпорации (организации), контролируемые этим органом управления, но не включает статистику по каким-либо другим региональным органам управления. Напротив, консолидированная статистика по подсектору региональных органов управления в системе СГФ включает все институциональные единицы региональных органов управления, но не включает все государственные корпорации (организации), принадлежащие региональным органам управления или контролируемые ими.

## 7. Обусловленные инструменты

**3.95.** Обусловленные инструменты связаны с условиями или ситуациями, которые могут повлиять на финансовые результаты или позицию сектора государственного управления в зависимости от наступления или ненаступления одного или нескольких событий в будущем. Например, предоставленная единицей сектора государственного управления гарантия по ссуде может привести к расходам в случае дефолта дебитора, однако, до момента дефолта или погашения ссуды в полном объеме неизвестно, будут ли понесены эти расходы, и если да, то какова будет сумма этих расходов. Другой пример: произведенное единицей органов государственного

управления исчисление налоговых обязательств может быть опротестовано в суде единицей, обязательства которой оценены. Эти доходы будут сохранять условный характер до тех пор, пока две стороны не придут к соглашению, или пока суд не вынесет решение без возможности (или намерения) дальнейшего обжалования.

**3.96.** В настоящем Руководстве, как и в *СНС 1993 года*, никакие обусловленные инструменты не рассматриваются как финансовые активы или обязательства, поскольку они не представляют собой безусловных требований или обязательств. Тем не менее, обусловленные инструменты, особенно те, которые могут привести к расходам, могут иметь особое значение для сектора государственного управления. Агрегированные данные по всем существенным обусловленным инструментам должны отражаться в учете в качестве справочных статей. Помимо валовой суммы возможных доходов или расходов следует представлять оценки ожидаемых дохо-

дов или расходов. Это положение несколько отклоняется от стандартов финансового учета, согласно которым условные обязательства признаются тогда, когда существует вероятность, что будущие события подтвердят факт уменьшения конкретного актива или принятия конкретного обязательства, и есть возможность обоснованной оценки соответствующей суммы.

**3.97.** Когда обусловленный инструмент признан в качестве обязательства единицы сектора государственного управления, в учете отражается поток с представлением расходов по дебету и увеличение обязательств — по кредиту. Например, если гарантия по кредиту или займу востребована, и единица сектора государственного управления не имеет требований к стороне, не выполнившей свои обязательства, то данная единица сектора государственного управления отражает в учете трансферт стороне, не выполнившей обязательства, и принятие обязательства перед кредитором.