

**ГОТОВНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ СИСТЕМЫ
ОРГАНИЗАЦИИ ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ
К ПЕРЕХОДУ НА МЕЖДУНАРОДНЫЕ
СТАНДАРТЫ УЧЕТА
В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ
(МСУГС)**

Подготовил:

Жерар Биро

Объединенная инспекционная группа

Женева, 2010 год



Организация Объединенных Наций

JIU/REP/2010/6
Russian
Original: ENGLISH

**ГОТОВНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ СИСТЕМЫ
ОРГАНИЗАЦИИ ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ
К ПЕРЕХОДУ НА МЕЖДУНАРОДНЫЕ
СТАНДАРТЫ УЧЕТА
В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ
(МСУГС)**

Подготовил:
Жерар Биро

Объединенная инспекционная группа



Организация Объединенных Наций, Женева, 2010 год

Резюме

Готовность организаций системы Организации Объединенных Наций к переходу на международные стандарты учета в государственном секторе (МСУГС) JIU/REP/2010/6

Цель настоящего доклада – дать общий обзор процесса перехода организаций системы Организации Объединенных Наций на международные стандарты учета в государственном секторе (МСУГС) и хода их внедрения, а также показать, как этот процесс протекает в каждой организации, с заострением внимания на выявлении передовых методов и возможных рисков.

После 25-летнего периода, на протяжении которого предпринимались попытки согласовать практику финансовой отчетности в организациях системы Организации Объединенных Наций и обеспечить большую сопоставимость их финансовых ведомостей, в частности посредством использования отдельного набора стандартов учета Организации Объединенных Наций, в 2006 году Генеральная Ассамблея поддержала рекомендацию КСР и одобрила принятие МСУГС Организацией Объединенных Наций. Вскоре ее примеру последовали другие организации системы Организации Объединенных Наций, поскольку стандарты МСУГС были признаны в качестве наиболее подходящих для некоммерческих межправительственных организаций.

Внедрение МСУГС рассматривается в качестве одного из ключевых элементов реформы в системе Организации Объединенных Наций и продолжает пользоваться поддержкой директивных органов и старшего руководящего звена. С 2006 года организации системы Организации Объединенных Наций добились прогресса в адаптации к требованиям МСУГС. Вместе с тем они стали все более явственно сознавать, что решение этой задачи будет более трудным и сложным делом, чем первоначально предполагалось. Из 22 организаций, охваченных обзором, одна (ВПП) уже получила безоговорочное (т.е. благоприятное) заключение своего внешнего ревизора по финансовым ведомостям за 2008 и 2009 годы как обеспечивающая соблюдение требований МСУГС (ее опыт и передовая практика описываются в приложении IV); восемь организаций – ИКАО, ИМО, МСЭ, ПАОЗ, ЮНЕСКО, ЮНИДО, ВОИС и ВМО – перешли на МСУГС к первоначально установленной контрольной дате, т.е. в 2010 году, и их внешние ревизоры в ходе 2011 года установят, действительно ли они обеспечивают соблюдение требований, две организации (МАГАТЭ и ВПС), как ожидается, внедрят МСУГС в 2011 году, девять (ФАО, МОТ, ПРООН, ЮНФПА, УВКБ, ЮНИСЕФ, ЮНОПС, БАПОР и ВОЗ) – в 2012 году и две (Организация Объединенных Наций и ЮНВТО) – в 2014 году.

Обзор показывает, что внедрение МСУГС начинает оказывать значительное воздействие на организации системы Организации Объединенных Наций, выходящие далеко за пределы бухгалтерского учета. Переход на МСУГС должен позволить повысить эффективность управления ресурсами и рабочими процессами и улучшить управление, основанное на конкретных результатах, во всей системе Организации Объединенных Наций. В зависи-

мости от первоначальной готовности организаций к применению требований МСУГС переход на МСУГС стал для большинства организаций серьезным мероприятием, поскольку он оказывает воздействие на бухгалтерский учет, финансовую отчетность и соответствующие системы информационных технологий и должен привести к формированию нового подхода к планированию, принятию решений, составлению бюджетов и финансовой отчетности. Ожидается, что отчетность по активам, пассивам, поступлениям и расходам в соответствии с независимыми международными стандартами значительно повысит уровень качества, сопоставимости и достоверности финансовых ведомостей системы Организации Объединенных Наций для государств-членов, доноров и персонала и тем самым улучшит подотчетность, прозрачность и управление.

Многие организации недооценили уровень целенаправленных усилий и ресурсов, которые для этого понадобятся, и не приняли мер для обеспечения первоначальной готовности и оценки рисков. В ходе обзора выяснилось также, что успешный переход на МСУГС зависит от твердой поддержки и решительного настроя старшего руководящего звена, специальных междепартаментских целевых групп и от принятия на вооружение подхода к управлению проектами.

Общесистемный проект под руководством Комитета высокого уровня по вопросам управления (КВУУ) имел решающее значение для поддержки проектов перехода на МСУГС организаций системы Организации Объединенных Наций. Этот проект, координировавшийся Целевой группой по стандартам учета, охватывал разработку руководства по учету, учебных материалов и обмен опытом между группами по МСУГС (как это отражалось в докладах Генерального секретаря в ходе работы и на вебсайте по стандартам учета и т.д.), а также участие в работе Совета по МСУГС (СМСУГС) по установлению стандартов.

Помимо описания ожидаемых выгод от применения МСУГС в настоящем докладе выявляется и анализируется ряд рисков, которые исполнительным главам следует учитывать для обеспечения успешного перехода на МСУГС.

В докладе исполнительным главам рекомендуется обеспечить внедрение нижеследующего комплекса из 16 передовых методов, выявленных в настоящем докладе, в дополнение к двум рекомендациям в адрес их соответствующих руководящих органов. Инспектор отдает себе отчет в том, что большинство из этих рекомендуемых методов уже внедряются или применяются многими организациями.

Комплекс из 16 передовых методов для обеспечения эффективного перехода на МСУГС

1: Создание междепартаментского руководящего комитета по проекту перехода на МСУГС или эквивалентного ему органа, которому поручается обеспечить понимание руководством организации целей и концепций, лежащих в основе перехода на МСУГС. Комитет должен иметь многолетний мандат и включать в свой состав сотрудников, специализирующихся на предварительной подготовке, разработке и внедрении систем ОПР.

- 2:** Проведение углубленного анализа пробелов между существующими рабочими процессами, процедурами, финансовой отчетностью и функциональными элементами, разработанными в рамках СУСООН, и требованиями и последствиями внедрения каждого стандарта МСУГС.
- 3:** В случае серьезных изменений в условиях проекта – переоценка первоначальной стратегии внедрения МСУГС и ее соответствующая корректировка.
- 4:** Применение апробированных методологий планирования и осуществления проектов, включая четко определенные стратегические цели, конечные результаты, графики, основные вехи и процедуры контроля.
- 5:** Разработка стратегии составления соответствующих МСУГС начальных сальдо на установленную дату перехода (первый день первого года соблюдения стандартов), а также конечного сальдо на предыдущий день, основанного на ранее действовавшем стандарте учета (СУСООН), но легко переводимого на основу МСУГС в качестве начального сальдо на установленный год.
- 6:** В целях обеспечения постоянной вовлеченности руководящих органов в процесс преобразований – регулярное информирование руководящих органов о прогрессе, достигнутом во внедрении МСУГС, и обращение к ним с просьбой принять соответствующие решения, в частности о внесении необходимых поправок в финансовые положения и о выделении ресурсов на проект.
- 7:** Определение и бюджетное финансирование дополнительных кадровых ресурсов, требующихся в административной, бюджетной и финансовой областях, для обеспечения не только эффективного перехода на МСУГС, но и надлежащего потенциала для соблюдения МСУГС в будущем.
- 8:** Обеспечение выделения финансовых ресурсов для подготовки, где это возможно, внутренних экспертов по бухгалтерскому учету, бизнес-администрированию и управлению преобразованиями или для найма внешних экспертов.
- 9:** Тщательный анализ существующих (старых) информационных систем на предмет совместимости и синергизма с требованиями МСУГС и – в качестве одного из важнейших элементов первоначального анализа пробелов – оценка изменений, которые должны быть внесены в систему ОНР для поддержки МСУГС.
- 10:** Обеспечение осведомленности о переходе на МСУГС с помощью всех доступных коммуникационных средств, профессиональной подготовки и распространения документации. Эта задача может быть решена через личные контакты, презентации и свидетельства людей относительно достигнутых успехов за пределами данной организации, выездные семинары, практические занятия и другие учебные материалы, в которых сопоставляются нынешние и новые принципы бухгалтерского учета.
- 11:** Обеспечение полного ознакомления действующих и будущих сотрудников, в частности руководителей и сотрудников, занимающихся вопросами снабжения и финансами, с новыми процедурами и требованиями посредством использования конкретной документации (руководств) и профессиональной подготовки.

12: Принятие стратегий и методов оценки рисков, управления ими и их снижения для осуществления проекта в соответствии с проектными целями.

13: Планирование и подготовка промежуточных финансовых ведомостей на предмет их проверки внешним(ими) ревизором(ами) заблаговременно до даты окончательного внедрения этих стандартов во избежание неприятных сюрпризов.

14: Скорейшее налаживание и поддержание двустороннего диалога между организацией и ее внешним(ими) ревизором(ами) по вопросу о переходе на МСУГС для содействия обеспечению того, чтобы как внешние, так и внутренние ревизоры получили полное представление о новой системе и ее воздействии на контрольные процедуры, поскольку применение МСУГС потребует перехода на бухгалтерский учет по методу начисления.

15: Проведение постоянных проверок внутренних процедур контроля на этапе предварительного осуществления проекта МСУГС для обеспечения точности данных.

16: Обеспечение проведения тестирования и проверки системы к моменту ее окончательного внедрения.

С учетом всех этих передовых методов первые две из рекомендаций, излагаемых ниже, адресуются конкретно руководящим органам организаций системы Организации Объединенных Наций, а третья – их исполнительным главам: все они направлены на повышение уровня подотчетности, эффективности и результативности в процессе перехода каждой из организаций системы Организации Объединенных Наций на МСУГС.

Рекомендация 1

Руководящим органам следует обратиться к исполнительным главам их соответствующих организаций с просьбой регулярно публиковать доклады о ходе работы по внедрению МСУГС.

Рекомендация 2

Руководящим органам следует обеспечивать поддержку, кадровые ресурсы и финансирование, необходимые для успешного и эффективного перехода на МСУГС.

Рекомендация 3

Исполнительным главам следует обеспечить применение комплекса из 16 передовых методов, определенных в настоящем докладе ОИГ, при осуществлении проекта перехода на МСУГС.

Содержание

	<i>Пункты</i>	<i>Стр.</i>
Резюме		iii
Сокращения		ix
<i>Глава</i>		
I. Переход на МСУГС	1-8	1
А. История вопроса	2-3	1
В. Цели	4-5	2
С. Методология	6-8	3
II. Переход на МСУГС	9-28	4
А. Почему для финансовой отчетности нужны международные стандарты учета?	9-13	4
В. Дилемма, стоящая перед организациями системы Организации Объединенных Наций	14	5
С. Первое и паллиативное решение: стандарты учета системы Организации Объединенных Наций (СУСООН)	15-18	6
D. Новое решение старой дилеммы: международные стандарты учета в государственном секторе (МСУГС)	19-21	7
E. 2005-2007 годы: политические решения о переходе на МСУГС	22-28	9
III. Воздействие МСУГС на организации: ключевые вопросы	29-72	11
А. Кардинальные изменения, связанные с переходом на учет по методу начисления	29-37	11
1. Новизна	29-30	11
2. Вызовы	31-35	12
3. Выгоды	36-37	14
В. Другие вопросы, касающиеся перехода на МСУГС	38-51	15
1. Репутационный риск	38-40	15
2. Потенциальные риски	41-43	17
3. Управление процессом преобразований	44	17
4. Переход на МСУГС требует затрат времени и средств	45-46	18
5. Культурные аспекты	47-48	19
6. Политические аспекты	49-51	20
С. Некоторые изменения в учете, имеющие наиболее значительные последствия	52-57	21
1. Представление финансовой отчетности	53	21

2.	Учет активов: основные средства (ОС)	54–59	22
3.	Выплаты работникам	60–64	24
4.	Бюджетный вопрос	65–69	26
5.	Учет поступлений	70	27
6.	Учет фондов	71	28
7.	Валютные курсы и датирование финансовых ведомостей	72	28
IV.	Осуществление проектов перехода на МСУГС в системе Организации Объединенных Наций	73–163	29
A.	Общесистемный проект (КСР)	74–83	30
1.	Межучрежденческая инициатива	74–76	30
2.	Результаты и услуги	77–83	31
B.	Проекты организаций: стратегические вопросы и разнообразие	84–157	33
1.	Руководство и управление процессом преобразования	84–94	33
2.	Анализ пробелов и пользователи	95–96	36
3.	Поэтапная и плановая стратегия	97–102	37
4.	Управление проектом	103–108	39
5.	Общеорганизационное планирование ресурсов	109–111	42
6.	Поддержание контактов с руководящим органом и реализация его изначальных ожиданий	112–113	43
7.	Людские ресурсы	114–116	45
8.	Финансовые ресурсы	117–118	47
9.	Система ОНР и ее взаимосвязь с переходом на МСУГС	119–129	47
10.	Обеспечение осведомленности и коммуникационная деятельность	130–133	52
11.	Профессиональная подготовка	134–139	54
12.	Оценка рисков	140–143	57
13.	Надзор	144–155	60
C.	Ключевой показатель: ожидаемые сроки обеспечения организацией соблюдения стандартов	156–163	65
V.	МСУГС и финансово-экономический кризис	164–168	68
VI.	Заключение	169–171	71

Приложения

I.	Перечень МСУГС (Справочник МФБ по международным стандартам учета в государственном секторе 2010 года)	73
II.	Значимость каждого МСУГС (в %), по оценкам участвующих организаций	75
III.	Схема процессов при переходе на МСУГС	76
IV.	История успеха: процесс в ВПП	1–37 77
V.	Обзор действий, которые необходимо предпринять участвующим организациям по рекомендациям ОИГ	90

Сокращения

АКК	Административный комитет по координации
БАПОР	Ближневосточное агентство Организации Объединенных Наций для помощи палестинским беженцам и организации работ
ВИНГС	Информационная сеть и глобальная система ВВП
ВМО	Всемирная метеорологическая организация
ВОЗ	Всемирная организация здравоохранения
ВОИС	Всемирная организация интеллектуальной собственности
ВПП	Всемирная продовольственная программа
ВПС	Всемирный почтовый союз
ГААП	Общепринятые принципы учета
ГАООН	Генеральная Ассамблея Организации Объединенных Наций
ГВР	Группа внешних ревизоров
ГС	Генеральный секретарь
ЕК	Европейская комиссия
ИКАО	Международная организация гражданской авиации
ИКТ	Информационно-коммуникационные технологии
ИМИС	Комплексная система управленческой информации
ИМО	Международная морская организация
КА	Комитет по аудиту
КВУУ	Комитет высокого уровня по вопросам управления
ККАБВ	Консультативный комитет по административным и бюджетным вопросам
ККАВ	Консультативный комитет по административным вопросам
ККАВ (ФБ)	Финансово-бюджетный сектор Консультативного комитета по административным вопросам
КМСУ	Комитет по международным стандартам учета
КР	Комиссия ревизоров Организации Объединенных Наций
КСР	Координационный совет руководителей системы Организации Объединенных Наций
КТМСФО	Комитет по толкованию международных стандартов финансовой отчетности

МОТ	Международная организация труда
МСПВО	Медицинское страхование сотрудников после выхода в отставку
МСУ	Международные стандарты учета
МСУГС	Международные стандарты учета в государственном секторе
МСФО	Международные стандарты финансовой отчетности
МСЭ	Международный союз электросвязи
МФБ	Международная федерация бухгалтеров
НО	Непогашенные обязательства
НПО	Неправительственные организации
НРУ	Британское Национальное ревизионное управление
НСБУ	Национальный совет по бухгалтерскому учету
ОПР	Общеорганизационное планирование ресурсов
ОС	Основные средства
ОЭСР	Организация экономического сотрудничества и развития
ПАОЗ	Панамериканская организация здравоохранения
ПП	Предварительные проекты (стандартов)
ПРООН	Программа развития Организации Объединенных Наций
СМСУ	Совет по международным стандартам учета
СМСУГС	Совет по международным стандартам учета в государственном секторе
ССФУ	Совет по стандартам финансового учета
СУСООН	Стандарты учета системы Организации Объединенных Наций
СФБВ	Сеть по финансовым и бюджетным вопросам
УВКБ	Управление Верховного комиссара Организации Объединенных Наций по делам беженцев
ФАО	Продовольственная и сельскохозяйственная организация Объединенных Наций
ФВ	Финансовые ведомости
ФЕБ	Федерация европейских бухгалтеров
ЦГ	Целевая группа по стандартам учета
ЮНВТО	Всемирная туристская организация Объединенных Наций

ЮНЕСКО	Организация Объединенных Наций по вопросам образования, науки и культуры
ЮНИДО	Организация Объединенных Наций по промышленному развитию
ЮНИСЕФ	Детский фонд Организации Объединенных Наций
ЮНОПС	Управление Организации Объединенных Наций по обслуживанию проектов
ЮНФПА	Фонд Организации Объединенных Наций в области народонаселения

I. Введение

1. В рамках своей программы работы на 2008 год Объединенная инспекционная группа (ОИГ) провела обзор, озаглавленный "Внедрение международных стандартов учета в государственном секторе (МСУГС) в организациях системы Организации Объединенных Наций". В настоящем обзорном докладе, который адресован широкой аудитории, предпринимается попытка рассмотреть ряд сложных и взаимосвязанных вопросов и провести всеобъемлющий общий обзор. С учетом масштабов и в высшей степени технического характера проекта перехода на МСУГС (объем полных текстов всех стандартов МСУГС превышает 1 000 страниц) пришлось решать сложную задачу сведения результатов обзора в удобный для чтения и по возможности краткий доклад. Поэтому информация в настоящем докладе приводится в относительно коротких разделах, подходящих в случае необходимости для индивидуального изучения. Читателям рекомендуется использовать оглавление для ознакомления с вопросами, представляющими для них особый интерес:

Глава II представляет особый интерес для тех, кто хотел бы понять саму суть реформы;

Глава III содержит пояснения, касающиеся некоторых специфических различий между МСУГС и СУСООН, а также воздействия требований и преимуществ МСУГС на организации;

Глава IV содержит подробную информацию о том, как каждая организация решала одну и ту же задачу в разных условиях; об ингредиентах успеха или провала; о проектной группе, которая оказывала поддержку организациям на межучрежденческом уровне; а также о передовых методах, т.е. области, в которой важная роль отводится как исполнительным главам, так и государствам-членам;

Глава V содержит резюме общего современного контекста применения МСУГС; и

Приложение IV содержит конкретную информацию о первом и до сих пор единственном достигнутом успехе в деле соблюдения МСУГС в системе Организации Объединенных Наций.

A. История вопроса

2. С 1980 года и в еще большей степени с 2004 года организации системы Организации Объединенных Наций признают необходимость целенаправленного процесса упорядоченного перехода на соблюдение общих и признанных на международном уровне стандартов бухгалтерского учета. Обзор этого общего процесса дает исключительную возможность ОИГ выполнить свой мандат по обеспечению оптимального использования имеющихся у организаций ресурсов, в частности на основе более широкой координации действий между ними¹. Этот обзор начал прово-

¹ Статья 5 Статута ОИГ.

даться в 2008 году, но большинство исследований и подготовка проектов материалов были проведены в 2009 году.

3. Неудивительно, что настоятельная необходимость проведения этой реформы была впервые озвучена экспертами по международному учету во всей системе Организации Объединенных Наций. Инспектор напоминает о жесткой оценке, данной Международной федерацией бухгалтеров (МФБ), которая указала, что "несмотря на важное значение качественных стандартов финансовой отчетности и бухгалтерского учета для улучшения управления, подотчетности и прозрачности, в большинстве докладов, посвященных реформе управления в системе Организации Объединенных Наций, стандарты финансовой отчетности или бухгалтерского учета не увязываются с этими тремя целями реформы"² (за исключением проекта реформы управления Всемирной продовольственной программы (ВПП)). В конкретном плане, если бы МСУГС применялись на протяжении последних десятилетий, то не возникло бы неприятных сюрпризов, связанных с необходимостью и стоимостью Генерального плана капитального ремонта, обязательствами в рамках медицинского страхования сотрудников после выхода в отставку (МСПВО) или с миллионами неучтенных активов, особенно в миссиях по поддержанию мира.

В. Цели

4. С учетом того, что все принципиальные решения о переходе на МСУГС уже были приняты в 2006 и 2007 годах, в настоящем докладе не анализируется вопрос об их пригодности, а предпринимается попытка предложить пути и средства их наиболее эффективного внедрения. Таким образом, цели доклада заключаются в том, чтобы:

- понять, почему и как организации системы Организации Объединенных Наций приняли решение перейти на МСУГС с учетом всех основных связанных с этим выгод, проблем и трудностей;
- высветить те положения МСУГС, которые повлекут за собой значительные общие изменения в практике учета и управления в системе Организации Объединенных Наций; и
- выделить ключевые аспекты МСУГС в целях оказания содействия руководящим органам, исполнительным главам и руководителям организаций системы Организации Объединенных Наций в оценке хода осуществления их проекта перехода на МСУГС и, в случае необходимости, в пересмотре стратегии их внедрения.

5. Настоящий доклад преследует цель повысить степень осведомленности о МСУГС делегатов и должностных лиц различных секретариатов, которые в большинстве случаев не имеют профессиональных знаний в области бухгалтерского учета. Инспектор считает исключительно

² International Federation of Accountants, Study 13: Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective, August 2001.

важным сделать эту носящую весьма технический характер реформу системы бухгалтерского учета такой же понятной, как и любую другую управленческую реформу, с тем чтобы государства-члены и должностные лица могли оценить выгоды, ожидаемые от перехода на МСУГС. Еще одна цель заключается в том, чтобы помочь тем, кто принимает решения, в полной мере учесть наиболее важные факторы успеха в достижении их общей цели скорейшего перехода на подготовку набора финансовых ведомостей (ФВ) соответствующих МСУГС, согласно решениям, принятым в 2004 и 2005 годах директорами бухгалтерских и финансовых подразделений организаций системы Организации Объединенных Наций, а затем, в 2006 и 2007 годах, и их руководящими органами.

С. Методология

6. Обзор охватывает процесс перехода на МСУГС во всех участвующих организациях в период с 2006 года по середину 2010 года³. В соответствии с внутренними стандартами и руководящими принципами ОИГ, а также ее внутренними процедурами работы методология, использованная при подготовке настоящего доклада, предусматривала проведение предварительного обзора, бесед и углубленного анализа. ОИГ был предоставлен доступ к ответам на анкеты, распространявшиеся раз в полгода Целевой группой по стандартам учета (ЦГ) Координационного совета руководителей системы Организации Объединенных Наций (КСР). Кроме того, ОИГ направила всем участвующим организациям подробную анкету. На основе полученных ответов Инспектор провел беседы с должностными лицами участвующих организаций. Он запросил также мнения секретариата КСР и организаций, которые уже внедрили МСУГС, включая Организацию экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), Европейскую комиссию (ЕК) и Всемирный банк. Были запрошены также мнения Совета по МСУГС, МФБ, Комиссии ревизоров Организации Объединенных Наций (КР) и французского правительства.

7. Участвующим организациям было предложено высказать свои замечания по существу проекта доклада, которые были приняты во внимание при подготовке его окончательного варианта. В соответствии с пунктом 2 статьи 11 Статута ОИГ настоящий доклад был доработан после консультаций между инспекторами, чтобы взвесить предлагаемые выводы и рекомендации с учетом коллективного мнения Группы. Для облегчения работы с докладом, а также выполнения содержащихся в нем рекомендаций и контроля за их выполнением в приложении V приводится таблица с указанием того, представляется ли этот доклад соответствующим организациям для принятия мер или для информации. В таблице выделяются рекомендации, актуальные для каждой организации, и указывается, требуется ли для их выполнения решение руководящего или

³ Хотя Панамериканская организация здравоохранения (ПАОЗ) считает себя Региональным отделением Всемирной организации здравоохранения (ВОЗ) в Северной и Южной Америке, она не является организацией, участвующей в ОИГ. Вместе с тем она фигурирует в числе 22 организаций, участвующих (в том числе в финансовом плане) в межучрежденческом проекте и Целевой группе по стандартам учета и рассматривалась в докладах Генерального секретаря о ходе работы по внедрению МСУГС.

директивного органа организации или же меры по ним могут быть приняты исполнительным главой организации. Инспектор хотел бы выразить свою признательность всем, кто оказал ему содействие при подготовке настоящего доклада, и особенно тем, кто принял участие в беседах и поделился своими знаниями и опытом.

8. Настоящий доклад посвящен памяти Жана Франсуа де Робера, чья лекция в ОИГ вдохновила Группу на этот проект и кто, будучи признанным специалистом по внедрению МСФО и МСУГС в различных странах Африки, Азии и Центральной Европы, скромно согласился поработать в рамках этого проекта в качестве исследователя ОИГ с января 2008 года до последних дней своей жизни в апреле этого же года⁴. Мы глубоко скорбим по нему как по специалисту и как по человеку, достойному восхищения. После его смерти осуществление этого проекта было приостановлено на один год.

II. Переход на МСУГС

A. Почему для финансовой отчетности нужны международные стандарты учета?

9. До принятия решения о переходе с СУСООН на МСУГС большинство организаций системы Организации Объединенных Наций имели в своем штате мало бухгалтеров и слабо понимали ту существенную роль, которую бухгалтеры могут сыграть в улучшении финансового управления государственными службами и в обеспечении более оптимального использования денежных средств.

10. Цель **финансовых ведомостей (ФВ)** заключается в представлении структурированной базовой информации о результатах деятельности и финансовом положении частного или государственного субъекта (т.е. о его здоровье и благополучии) как для внутренних, так и для внешних пользователей⁵.

11. Чтобы быть полезными, **ФВ должны быть в равной мере понятными для всех пользователей** и, следовательно, должны основываться на общих принципах, нормах или правилах учета, разрабатываемых авторитетными и независимыми специалистами; отсюда вытекает концепция стандартов учета. С развитием международной торговли, потоков финансов и инвестиций выработка общих инструментов для оценки стоимости коммерческих предприятий потребовала международного признания этих стандартов.

⁴ Его публикации включали в себя *Normes IFRS et PME* (2004) и *Les Normes IPSAS et le Secteur Public* (2008) (вторая из них была опубликована посмертно издательством "Дюно", Париж). Их планируется перевести на английский язык.

⁵ Помимо подготовки финансовых ведомостей общего назначения, тот или иной субъект может готовить финансовые ведомости для сторон, которые могут потребовать представления финансовых отчетов, признанных удовлетворить их специфические потребности в информации (например, руководящие органы, законодательные органы и другие стороны, выполняющие надзорные функции). Подобные ведомости называются "финансовыми ведомостями специального назначения".

12. Первоначально эту потребность ощутил частный сектор, и эта задача решалась главным образом бухгалтерами, которые сначала встретились на национальном уровне, а затем на международном уровне в целях создания и организации работы таких органов по установлению стандартов, как Комитет по международным стандартам учета (КМСУ)⁶ и его преемник – базирующийся в Лондоне Совет по международным стандартам учета (СМСУ)⁷, состоящий из 15 членов. Европейский союз сделал обязательными разработанные этим органом международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), подготовленные на основе **международных стандартов учета (МСУ)**, для всех включенных в листинг компаний в 2005 году, и они или их национальные эквиваленты постепенно становятся обязательными и в других странах, включая Индию, Соединенные Штаты, Турцию и Южную Африку.

13. "Концепция, лежащая в основе международных стандартов бухгалтерского учета, заключается в том, что они определяют ряд принципов, на базе которых следует оценивать решения относительно учета конкретных сделок. Применение и аудит таких стандартов основываются на той посылке, что они будут применяться лицами, имеющими глубокие знания в области теории и практики бухгалтерского учета, а их применение будет проверяться лицами, имеющими аналогичную квалификацию"⁸.

В. Дилемма, стоящая перед организациями системы Организации Объединенных Наций

14. Организациям системы Организации Объединенных Наций понадобилось 25 лет, чтобы выйти из ситуации, когда отсутствие общей методики бухгалтерского учета и финансовой отчетности препятствовала сопоставлению финансовых ведомостей между организациями, и перейти к постепенному внедрению тех же самых признанных на международном уровне стандартов учета. Основные этапы на этом пути были следующими:

1980 год. Создание рабочей группы по унификации ФВ финансово-бюджетным сектором Консультативного комитета по административным вопросам (ККАВ (ФБ)) и достижение ею согласия в вопросе о том, что рекомендации КМСУ должны послужить полезным методическим руководством.

⁶ Создан в 1973 году.

⁷ Создан в 1991 году в качестве независимого органа по установлению стандартов учета, финансирующегося частным сектором.

⁸ Fédération des Experts Comptables Européens (FEE): The adoption of accrual accounting and budgeting by Governments (July 2003) (далее именуется "FEE 2003").

1981 год. Принятие АКК ряда имеющих практический смысл принципов на основе "общепринятых принципов учета" (ГААП), которые основаны на стандартах, обыкновениях и правилах, используемых бухгалтерами при учете сделок и подготовке ФВ. В частности, эти принципы касаются непрерывности ("функционирующее предприятие"), последовательности, осмотрительности, преобладания содержания над формой, раскрытия значимых принципов учета, существенности, откровенности, периодичности и регулярности. В этом же году Консультативный комитет по административным вопросам (финансовые и бюджетные вопросы) (ККАВ (ФБ)) обнародовал принципы учета, обязательные для организаций системы Организации Объединенных Наций.

1980-е годы. В этот период существовали две противоборствующие школы мысли, отстаивающие идеи сложности (ККАВ (ФБ)) или необходимости (Группа внешних ревизоров) разработки комплекса стандартов учета, которые применялись бы непосредственно к организациям системы Организации Объединенных Наций.

1991 год. Группа внешних ревизоров (ГВР) четко описала вызов, стоящий перед организациями системы Организации Объединенных Наций: "Конечно, есть множество причин, по которым стандарты, разработанные специально для применения в деятельности хозяйственных предприятий и в коммерческой учетной практике, не могут быть полностью заимствованы для непосредственного применения в совершенно иных условиях деятельности организаций системы Организации Объединенных Наций... Говоря в целом, цели и задачи организаций системы Организации Объединенных Наций, соответствующие правила отражения информации в отчетности, интересы и потребности организаций, готовящих финансовые ведомости, и различных пользователей готовой отчетности во многих отношениях существенно отличаются от соответствующих аспектов деятельности коммерческих организаций"⁹. В этом же году был учрежден Комитет по стандартам.

С. Первое и паллиативное решение: стандарты учета системы Организации Объединенных Наций (СУСООН)

15. Наконец, в ответ на просьбу, с которой Генеральная Ассамблея обратилась к ГВР¹⁰ 21 декабря 1990 года, в приложении к представленному в 1993 году Генеральным секретарем докладу о стандартах учета¹¹ была приведена первая версия стандартов учета системы Организации Объединенных Наций (СУСООН). Хотя эти стандарты несколько раз пересматривались и продолжали применяться большинством организаций системы Организации Объединенных Наций на момент проведения обзора ОИГ, их цели остались неизменными.

16. Использование СУСООН стало значительным шагом в направлении принятия общих формулировок и терминологии бухгалтерами орга-

⁹ A/46/341, пункты 9 и 10.

¹⁰ A/RES/45/235, пункт 5.

¹¹ A/48/530.

низаций системы Организации Объединенных Наций, но их цели были достигнуты лишь частично.

17. Какие бы усилия ни предпринимались для пересмотра СУСОООН, в качестве цены, которую придется платить за их гибкость и адаптируемость к различным потребностям организаций системы Организации Объединенных Наций, можно назвать три важных недостатка, которые так и останутся неизжитыми:

а) СУСОООН оставляют значительное пространство для толкования, поскольку в самом тексте, где они были установлены, признается принцип свободы органа, компетентного в финансовых вопросах, и тем самым допускается отход организаций от принципа строгой дисциплины¹²;

б) вследствие этого они не являются подлинно "действительными", "общими" или, если уж на то пошло, авторитетными;

в) с точки зрения аудитора, они могут порождать конфликты интересов, поскольку они были приняты органом, представляющим те самые организации, счета которых должны подвергаться аудиторской проверке в соответствии с их собственными стандартами.

18. В то время как система Организации Объединенных Наций многократно пересматривала свои собственные стандарты в стремлении модернизировать свою практику бухгалтерского учета, в гражданском обществе тенденции в области бухгалтерского учета стремительно развивались, особенно на рубеже столетия на волне целого ряда скандалов ("Энрон", "УорлдКом" и т.д.), которые склонили общественное мнение в пользу ужесточения правил и политики бухгалтерского учета и их международного согласования. Тем самым становилось все более очевидным, что единственный способ обеспечить последовательные и сопоставимые процессы финансовой отчетности и учета во всей системе Организации Объединенных Наций – добиться того, чтобы все финансовые ведомости составлялись на основе одного и того же комплекса стандартов, опубликованных независимым внешним органом, имеющим интернациональный состав, и адаптированных к потребностям некоммерческих организаций.

D. Новое решение старой дилеммы: международные стандарты учета в государственном секторе (МСУГС)

19. К счастью, после успешного начала внедрения МСФО и в подкрепление этого успеха в 1996 году была выдвинута инициатива для удовлетворения именно этих потребностей. Международная федерация бухгалтеров (МФБ)¹³ создала в Торонто Совет по государственному сектору (СГС), впоследствии переименованный в **Совет по МСУГС (СМСУГС)**, в целях разработки международных стандартов учета в государственном

¹² Например, пункт 4 гласит: "Если эти основные послышки учета не используются, то этот факт должен быть отражен вместе с объяснением причин".

¹³ В состав МФБ входят 159 членов и ассоциированных членов в 124 странах и юрисдикционных системах, которые представляют более 2,5 млн. бухгалтеров.

секторе (МСУГС) в рамках независимой и прозрачной должной процедуры¹⁴, аналогичной процедуре, применявшейся СМСУ¹⁵. Цель заключалась в разработке высококачественных стандартов учета, которые использовались бы при подготовке ФВ общего назначения субъектами государственного сектора во всем мире. Субъекты государственного сектора включают в себя национальные правительства, региональные и местные правительства и входящие в их состав органы. Международные организации не были включены в первоначальную сферу применения этих стандартов. СМСУГС имеет очень ограниченный штат и действует в качестве независимого органа по установлению стандартов под эгидой МФБ. Способы достижения его целей являются следующими:

- опубликование международных стандартов учета в государственном секторе (МСУГС) и других материалов¹⁶;
- содействие признанию и международному согласованию стандартов учета; и
- опубликование других методических материалов по финансовой отчетности в государственном секторе.

20. По существу стандарты МСУГС определяют требования к признанию, количественной оценке, представлению и раскрытию информации в связи со сделками и событиями, которые должны систематизироваться в ФВ общего назначения. В полных текстах стандартов МСУГС применяются некоторые новые термины¹⁷ и приводятся примеры применения стандартов в отношении конкретных сделок для углубления понимания их требований. В целях содействия внесению необходимых изменений, требуемых в связи с общесистемным переходом на МСУГС, Целевая группа по стандартам учета обсудила толкования стандартов и методические руководства. К концу 2007 года группа по этому общесистемному проекту разработала набор принципов и методических указаний, соответствующих МСУГС, который был одобрен организациями системы Организации Объединенных Наций как обеспечивающий стабильную платформу для содействия согласованию финансовой отчетности, отвечающей требованиям МСУГС, в рамках всей системы Организации Объединенных Наций. В 2008 и 2009 годах были приняты, одобрены или утверждены дополнительные общесистемные методические материалы. Но толкование стандартов учета является предметом постоянных дискуссий, даже в пределах одной организации, и с годами эволюционирует. (В этом отношении ВПП, которая первой перешла на эти стандарты, не могла воспользоваться методической помощью других организаций.)

¹⁴ См. www.ifac.org, "Preface to International Public Sector Accounting Standards, 2008, para. 30–35.

¹⁵ Стоит отметить, что эта инициатива получила поддержку не только Всемирного банка и Международного валютного фонда, но и Организации Объединенных Наций и Программы развития Организации Объединенных Наций (ПРООН).

¹⁶ См. приложение I, где приводится оглавление руководства МФБ 2010 года, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*.

¹⁷ Например, "income" становятся "revenue", а "expenditures" – "expenses" при незначительных различиях в их значении.

21. Как и МСФО, **МСУГС требуют полного соблюдения требований**. Ни одна ФВ не может считаться соответствующей МСУГС, если **какое-либо** из требований МСУГС не было выполнено **в полном объеме**. Тем не менее, чтобы подготовить почву для постепенного внедрения МСУГС, КВУУ на основе рекомендации ЦГ предложил (см. пункт 26 ниже) до полного перехода на новые стандарты применять СУСООН на гибкой основе и использовать принципы и практику учета, уже соответствующие требованиям МСУГС.

Е. 2005–2007 годы: политические решения о переходе на МСУГС

22. Чтобы сосредоточить внимание на задаче перестройки системы учета Организации Объединенных Наций, в 2002 году была учреждена **Целевая группа по стандартам учета (ЦГ)**. Эта межучрежденческая группа, в состав которой входят бухгалтеры из организаций системы Организации Объединенных Наций, была создана тогдашним директором Отдела расчетов Организации Объединенных Наций (в настоящее время - заместитель Контролера), который продолжает возглавлять ее, одновременно сопредседательствуя в Сети по финансовым и бюджетным вопросам (СФБВ) КСР¹⁸. КВУУ на основе рекомендации ЦГ одобрил принятие совместного "проекта" по международным стандартам учета. После определения квалифицированного руководителя группы и источников совместного финансирования этот проект обеспечил организациям возможность обмениваться идеями и опытом на основе вопросников и замечаний по различным материалам (документы с изложением позиций, проекты методических руководств и т.д.), выпускавшихся в соответствии с жестким графиком.

23. Первые основные вопросы, которые были заданы группой по проекту КСР членам ЦГ, касались **передовых стандартов учета системы Организации Объединенных Наций** и критериев их оценки. Было предложено четыре возможных варианта:

- передовые национальные стандарты, подобные стандартам, принятым Австралией и Новой Зеландией
- МСФО
- МСУГС
- иерархическая система ГААП с одним предпочтительным внешним стандартом и рядом исключений в ситуациях, имеющих специфический характер для Организации Объединенных Наций.

24. Были установлены контакты с 28 организациями, и в 12 полученных официальных ответах (часть которых поступила от крупнейших организаций) значительный вес был придан критериям "международного характера, четкой надлежащей процедуры и принципа полного начисления" (см. пункты 29–37). Примечательно, что организации почти поровну разделились между приверженцами "практической" школы мысли,

¹⁸ Члены ЦГ выбирают своего Председателя с одобрения СФБВ и КВУУ.

отдающими предпочтение МСФО, т.е. набору международных стандартов, которые широко используются крупными частными компаниями во многих странах, известны большинству бухгалтеров и по которым уже существует всеобъемлющая информация и учебные материалы, и сторонниками "логической" школы, отдававшими предпочтение новому набору стандартов МСУГС, которые они считали особенно хорошо подходящими для удовлетворения специфических потребностей субъектов государственного сектора. В конечном счете, оказалось, что у сторонников ни одного из этих подходов нет явного большинства (11 – за МСУГС и 10 – за МСФО).

25. На вопрос: "Согласны ли вы с высказанным в документе утверждением о том, что полный переход на внешний набор стандартов учета может быть **невозможным для организаций системы Организации Объединенных Наций в кратко- или среднесрочной перспективе?**" по состоянию на июнь 2005 года, **10 из 12 респондентов ответили утвердительно.** В связи с этим были предприняты значительные общесистемные усилия для отстаивания идеи о том, что переход на международные стандарты можно завершить в среднесрочной перспективе. Эти усилия являлись одним из важнейших компонентов развернутой ЦГ при поддержке КВУУ кампании за форсирование перехода с СУСООН на МСУГС. Было бы логично, если бы каждая организация провела углубленный анализ уровня своей готовности в 2005 году. Это стимулировало бы изучение стандартов для хорошего понимания требований МСУГС всеми организациями, которого они не имели. Вместо этого было проведено исследование для определения общесистемной готовности. На основе его результатов и успешного опыта ОЭСР, ЕК и НАТО в качестве (жесткого) общего графика для перехода на новые стандарты был выбран пятилетний период. Кроме того, три организации были выделены в качестве, по всей вероятности, способных внедрить международные стандарты уже в 2008 году, а остальные, как ожидалось, должны были быть готовы к их соблюдению в 2010 году. **Хотя с технической точки зрения реализуемость и негибкость этого графика должны были быть поставлены под сомнение, летом 2005 года организации были вынуждены согласиться с ними. С другой стороны, следует признать, что на этом первоначальном этапе установление жестких предельных сроков помогло обратить внимание старшего руководства и директивных органов на этот переход и породило импульс для мобилизации ресурсов на этот проект и обеспечения готовности предпринять усилия для управления процессом преобразований.**

26. Это объясняет, почему лишь пять месяцев спустя, 30 ноября 2005 года, **КВУУ единогласно одобрил следующие рекомендации:**

а) организациям системы Организации Объединенных Наций следует перейти на МСУГС;

б) организациям системы Организации Объединенных Наций следует составить свои графики внедрения стандартов, причем все организации должны перейти на МСУГС не позже отчетных периодов, начинающихся 1 января 2010 года, а операции Организации Объединенных Наций по поддержанию мира – 1 июля 2010 года;

с) поддержка, координация и руководство этими общесистемными преобразованиями должны и впредь обеспечиваться через ЦГ под эгидой СФБВ вместе с продолжением выделения проектных ресурсов для обеспечения последовательного толкования и применения требований МСУГС в рамках всей системы;

d) в конце пункта 3 СУСООН будет добавлено следующее предложение: *"В тех случаях, когда организация отступает от практики, установленной ниже, в целях применения стандарта или стандартов МСУГС, организация считается соблюдающей СУСООН"*.

e) для обеспечения эффективной представленности системы Организации Объединенных Наций в СМСУГС будет и впредь выделяться межучрежденческое финансирование и оказываться иная поддержка¹⁹.

27. В свете соответствующих докладов Генерального секретаря²⁰ и обмена мнениями с должностными лицами Секретариата **ККАБВ одобрил эту рекомендацию** с энтузиазмом, крайне необычным для этого органа: "Для членов Консультативного комитета очевидно, что Организация должна перейти от использования СУСООН к использованию МСУГС"²¹. Однако наряду с этим он **осмотрительно и совершенно верно предостерег от установления нереалистичного графика**, подчеркнув, что внедрение новых стандартов необходимо согласовать с внедрением той или иной новой информационной системы.

28. 7 июля 2006 года Генеральная Ассамблея поддержала ККАБВ по обоим пунктам и постановила утвердить принятие Организацией Объединенных Наций МСУГС, хотя она и воздержалась от установления контрольного срока, предложенного Генеральным секретарем. Кроме того, в соответствии с рекомендацией ККАБВ она утвердила ресурсы, испрошенные Генеральным секретарем для начала внедрения стандартов²². **Менее чем через два года все организации последовали примеру Организации Объединенных Наций и начали переход на МСУГС, что можно считать замечательным достижением.**

III. Воздействие МСУГС на организации: ключевые вопросы

A. Кардинальные изменения, связанные с переходом на учет по методу начисления

1. Новизна

29. В 2000 году ККАБВ удалось принять участие в одном из ежегодных симпозиумов по методу начисления, проводимых Организацией

¹⁹ СЕВ/2005/HLCM/R.24, paras. 25 (a) – (e).

²⁰ A/60/846 and A/60/846/Add.3, а также дополнительная информация, препровожденная ККАБВ.

²¹ A/60/870, пункт 42.

²² A/RES/60/283, раздел IV.

экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) для финансовых экспертов своих государств-членов в целях обсуждения внедрения **нового метода учета: "метода начисления" в противовес "кассовому методу"**²³. С тех пор представителями этой профессии было признано, что учет по методу начисления является наилучшим для удовлетворения потребностей в современной финансовой отчетности и наиболее подходящим для получения полного представления о финансовом положении того или иного субъекта, и в частности о его фактических активах, пассивах, поступлениях и расходах за данный год. В настоящее время в соответствии со всеми международными стандартами учета требуется соблюдение этого метода регистрации сделок.

30. При учете по методу начисления **сделки и другие события регистрируются на момент их совершения или наступления (а не только на момент получения или уплаты денежных средств или их эквивалента)**. Таким образом, сделки и события регистрируются в учетных записях и признаются в ФВ тех периодов, к которым они относятся. Хотя очень часто даты совершения сделок и даты платежей разнятся, в соответствии с новым методом каждое из этих событий учитывается по фактической дате и должно отражаться в ФВ соответствующего финансового периода. Поэтому режим учета меняется. К элементам, признаваемым при учете по методу начисления, относятся активы, пассивы, поступления и расходы (МСУГС 1).

2. Вызовы

31. Использование учета по методу начисления в государственном управлении оказывает воздействие, которое выходит далеко за пределы финансовых вопросов, поскольку затрагивает обычную рабочую практику от принятия политических решений до повседневных операций. Более того, внедрение этого метода по сути равнозначно **культурной революции**. Некоторые организации системы Организации Объединенных Наций уже долгое время используют учет по методу начисления для регистрации определенных поступлений или расходов, и поэтому они в большей степени подготовлены к применению МСУГС. Но для других организаций такое **преобразование требует адаптации не только со стороны бухгалтеров, но и со стороны делегатов и руководителей**, которым необходимо изучать существующие ФВ или которым приходится вносить вклад в составление новых ведомостей.

32. По своему пугающему эффекту эту реформу можно уподобить переносу певца или телережиссера из записывающей студии на сцену для выступления перед публикой. При традиционном кассовом методе учета сделки регистрируются на основе производимых платежей; но при использовании метода начисления они регистрируются на момент совершения действий, дающих основание для получения поступлений или осуществления расходов (а не на момент получения или уплаты денежных средств) и отражаются в ФВ тех периодов, к которым они относятся.

²³ Или "модифицированному кассовому методу" – концепции, используемой системой Организации Объединенных Наций, но так и не имеющей удовлетворительного объяснения.

ся. Даты совершения сделок и платежей часто не совпадают, и, следовательно, режимы их учета по этим двум методам являются разными.

Пример А: Приобретение услуг консультанта

Подписание контракта не будет иметь каких-либо последствий для бухгалтерского учета. Но при этом единственной отправной точкой для учета будет не дата резервирования соответствующих бюджетных средств, а дата поставки/предоставления приобретенной услуги. Получение платежного требования станет ключевым событием (если нельзя установить единую дату для поставки и в то же время закупки материальных ценностей), и при этом обязательства будут отнесены к данному финансовому периоду. Это предполагает, что соблюдение условий промежуточных выплат было полностью проверено. Речь будет идти уже не об оплате в счет зарезервированных средств, а об отражении каждого события на тот момент, когда оно фактически произошло²⁴.

Пример В: Отгрузка товаров

Когда тот или иной субъект закупает 900 палаток для их последующего распределения, при кассовом методе учета расходы по сделке будут регистрироваться в момент перевода платежа за эту партию поставщику вне зависимости от фактической поставки этой партии (оплата обычно производится после поставки товаров). При учете по методу начисления получение этой партии будет сначала зарегистрировано по счету товарно-материальных запасов (активов) в качестве прироста стоимости активов, отражающего увеличение товарно-материальных запасов на 900 палаток, поступивших на хранение на склад данного субъекта. Впоследствии на момент распределения партии товаров вторая и последующие сделки будут отражаться как сокращение стоимости товарно-материальных запасов (активов) и увеличение расходов на размер стоимости распределенных палаток. Таким образом, распределение 200 палаток приведет к сокращению стоимости товарно-материальных запасов (активов) на эквивалент 200 палаток при сохранении остатка в размере 700 палаток, но стоимость 200 палаток будет проведена по счету расходов.

33. В соответствии с МСУГС будет уже более невозможно вносить даже мелкие корректировки в учетные записи, поскольку любое событие, отражающееся на активах представляющего отчетность субъекта, должно регистрироваться на момент его наступления.

34. При **традиционных кассовых методах учета** расходы и поступления нет необходимости отражать в тот период, к которому они относятся; расходы и поступления вместе с капитальными затратами учитываются в целом за тот год, в котором производится закупка или продажа

²⁴ 180 EX/33, Part I Rev.

(списание). Кроме того, счета, составляемые по кассовому методу, не в полной мере отражают стоимость активов и пассивов. Напротив, при учете по методу начисления результаты деятельности и финансовое положение того или иного субъекта оцениваются на основе учета экономических событий на момент совершения сделок (а не на момент совершения платежей). В результате этого ФВ, составляемые по методу начисления, должны давать информацию о таких элементах, как ресурсы, контролируемые отчитывающимся субъектом, стоимость его операций (стоимость предоставления товаров и услуг), движение денежных средств, а также другую полезную финансовую информацию о его деятельности и финансовой устойчивости.

35. С учетом того, что во многих организациях бюджетная информация (контроль за исполнением принятого бюджета) будет и далее приводиться на базе кассового метода, переход на МСУГС приведет к значительному расхождению между бухгалтерскими и финансовыми данными (пункты 65-69).

3. Выгоды

36. После создания необходимых условий учет по методу начисления обеспечивает множество выгод, которые во многом перевешивают первоначальные неудобства.

- Финансовые отчеты, составляемые по методу начисления, дают возможность пользователям:
 - оценивать подотчетность за все ресурсы, контролируемые отчитывающимся субъектом, а также распоряжение этими ресурсами;
 - оценивать результаты деятельности, финансовое положение и движение денежных средств данного субъекта; и
 - принимать решения о предоставлении ресурсов данному субъекту или о ведении с ним дел²⁵.
- Счета, составляемые на основе МСУГС по методу начисления, являются более полными, чем счета, составляемые по кассовому методу, и уже в силу этого они устраняют возможность манипулирования платежами и поступлениями ради достижения специфических целей отчетности и контроля.
- Информация, которую дают счета, составляемые по методу начисления, может улучшить процессы управления и принятия решений и помочь организациям более эффективно использовать ресурсы (при учете по кассовому методу расходы на то, что используется на протяжении многих лет, регистрируются только на момент расходования денежных средств, и впоследствии уже не учитывается, находится ли данный актив все еще

²⁵ IFAC Public Sector Committee, *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities* (2003), para. 1.19, p. 7

в пользовании, достиг ли он конца срока своей полезной службы или был продан²⁶).

- Учет по методу начисления обеспечивает возможность вводить эффективные элементы калькуляции издержек и менять поведение организации посредством использования мер стимулирования и санкций, включая сопоставление стоимости услуг, предоставляемых частным и государственным секторами.
- Обеспечивается возможность установить показатели эффективности деятельности, на которые не влияют никакие неожиданности в виде сроков платежей и поступлений и которые охватывают информацию об основных и текущих активах и пассивах.
- Стоимость капитальных активов распределяется по всему сроку их полезной службы;
- Учет по методу начисления позволяет получить более достоверное представление о финансовом здоровье субъекта.

37. В целом переход на МСУГС означает:

- a. улучшение внутреннего контроля и прозрачности в отношении всех активов и пассивов;
- b. наличие более всеобъемлющей последовательной информации о затратах и поступлениях, которая будет лучше подкреплять руководство организацией, в частности управление, ориентированное на конкретные результаты (УОКР);
- c. охват оборудования длительного пользования (ОДП) системой бухгалтерского учета с более точным и полным отражением его стоимости;
- d. улучшение согласованности и сопоставимости финансовых ведомостей во временном разрезе и между организациями;
- e. внедрение передовой практики учета на основе применения авторитетных и независимых международных стандартов учета.

В. Другие вопросы, касающиеся перехода на МСУГС

1. Репутационный риск

38. Один из фундаментальных вопросов заключается в том, являются ли контрольные сроки перехода на новые стандарты, установленные организациями системы Организации Объединенных Наций, реалистичными и удастся ли организациям получить безоговорочное аудиторское заключение об их первом наборе ФВ, составленном на основе МСУГС.

²⁶ IFAC Public Sector Committee, *Resource Accounting: Framework of Accounting Standard Setting in the UK Central Government Sector* (2002).

 **Риск:** Риск связан с тем, что, если их финансовые ведомости будут претендовать на соответствие МСУГС, но окажутся соответствующими им лишь частично, заключение по их отчетности будет сделано их внешним ревизором с оговорками.

39. **В финансовом отношении** некоторые из изменений в учете, требующихся для перехода на МСУГС, как ожидается, приведут к значительному снижению стоимости собственных основных средств²⁷ (остаток средств) организаций и могут даже привести к возникновению **отрицательной стоимости собственных средств**, как это произошло в случае некоторых правительств, за исключением Новой Зеландии, которые перешли к составлению ФВ по методу начисления. Должностные лица Европейской комиссии с изумлением обнаружили, что, согласно первым ФВ Комиссии, составленным полностью на основе метода начисления, у Комиссии образовалась сумма начисленных расходов в размере 64 млн. евро при совокупных начисленных поступлениях в размере 2,5 млн. евро и 54 млн. евро, причитающихся от государств-членов, вместо положительного остатка в размере 13,5 млн. евро в соответствии с отчетностью на прежней основе. Такие изменения стали следствием признания полного объема обязательств по выплатам сотрудникам, в частности обязательств по медицинскому страхованию сотрудников после выхода в отставку (МСПВО) (пункты 60-64). Согласно оценкам, на 31 декабря 2007 года обязательства Организации Объединенных Наций по выплатам в связи с МСПВО с охватом всех участников по всем источникам финансирования составили 2 430 млрд. долларов²⁸. Эти **неожиданно крупные пассивы в ФВ не влекут за собой новых расходов**. Они попросту представляют собой полное раскрытие информации о существующих обязательствах, которые ранее не признавались, т.е. количественно не учитывались в ФВ.

40. Некоторые организации системы Организации Объединенных Наций уже частично отражают в своих ФВ пособия сотрудникам, подлежащие выплате в будущем (хотя и заслуженные в предыдущие учетные периоды). Поскольку в соответствии с СУСООН требование к раскрытию такой информации отсутствовало, эти обязательства отражались только в примечаниях к ФВ. Хотя с технической точки зрения может показаться, что представляющая отчетность организация является несостоятельной, опыт показывает, что **признание этих обязательств после перехода на учет по методу начисления часто ведет к тому, что чистая стоимость собственных средств как правительств, так и организаций становится отрицательной**. С другой стороны, как указывалось в докладе МФБ "Переход на учет по методу начисления: руководство для правительств и государственных ведомств", признание обязательств:

²⁷ Стоимость собственных средств или чистых активов представляет собой чистую стоимость активов субъекта за вычетом его пассивов. Большинство государств, перешедших на МСУГС, имеют отрицательную стоимость собственных средств, и одним из немногих исключений является Новая Зеландия.

²⁸ A/64/7/Add.4.

- вынуждает (не юридически, а политически) ведомства регистрировать обязательства и планировать погашение признанных обязательств;
- обеспечивает информацию о воздействии существующих обязательств на будущие ресурсы;
- позволяет возлагать ответственность за управление обязательствами; и
- обеспечивает ведомствам необходимую информацию для оценки их способности поддерживать свою деятельность.

2. Потенциальные риски

41. **Переход на МСУГС является сложным и комплексным процессом управления преобразованиями.** Хотя он обеспечивает многочисленные выгоды в средне- и долгосрочной перспективе, он порождает также краткосрочные издержки и проблемы, которые требуют серьезного подхода со стороны исполнительных глав всех соответствующих организаций.

42. Полный потенциал использования информации, основанной на методе начисления, можно реализовать только в том случае, если руководители будут убеждены в ценности **данных, основанных на методе начисления, и будут в состоянии действовать на их основе в целях совершенствования управленческих процессов.** Учет по методу начисления не должен быть самоцелью.

 **Риски:** По мнению ФЕБ, основные риски, присущие МСУГС, в большей мере лежат в плоскости не существа проблем, а их **восприятия:**

- "МСУГС применяются или могут применяться без реального понимания проблем, которые поднимаются;
- "пробелы" в МСУГС должным образом не устраняются или могут не устраняться;
- МСУГС рассматриваются как статичные стандарты, тогда как на практике они постоянно эволюционируют"²⁹.

43. Реформа, связанная с переходом на МСУГС, затронет операционные процедуры, практику отчетности и, следовательно, управление и взаимоотношения с государствами-членами. В дополнение к обеспечению полезной информации для улучшения управления и принятия решений МСУГС поставят также руководителей под более строгий публичный контроль, а потому сделают их более подотчетными в вопросах результативности и эффективности их программ.

3. Управление процессом преобразований

44. При внедрении МСУГС каждой организации неизбежно придется заплатить определенную цену. Как указывалось в сообщении Европей-

²⁹ Ibid, para. 5.3

ской комиссии 2002 года, "опыт государств-членов показывает, что **реформирование систем государственного учета представляет собой серьезный переворот как с точки зрения внедрения новой практики, так и с точки зрения человеческого фактора**, не говоря уже о требующихся финансовых ресурсах"³⁰.

4. Переход на МСУГС требует затрат времени и средств

45. Внедрение методов учета, соответствующих МСУГС, **требует дополнительных затрат времени и усилий** сотрудников. На переходном этапе в зависимости от имеющихся ресурсов организациям придется либо полагаться в течение длительного периода времени на поддержку уже имеющихся сотрудников, которые будут выполнять дополнительные функции помимо своих регулярных обязанностей, либо нанять много дополнительных сотрудников. В этом отношении рекомендация внешнего ревизора ЮНЕСКО касается всех проектов перехода на МСУГС: "Когда будет оцениваться время, требуемое для осуществления изменений, которые необходимы для перехода на стандарты МСУГС, организации должны будут предусмотреть выделение дополнительного времени, с тем чтобы избежать опасности недооценки требуемого периода времени. Зачастую полные масштабы требуемых работ можно будет выявить только тогда, когда указанные работы уже начнутся"³¹. После обеспечения соблюдения стандартов новые области учета будут требовать к себе постоянного внимания. Например, предоставляя ценную информацию о находящихся в собственности активах и их остающихся сроках полезной службы, МСУГС 17 (основные средства – ОС) будет требовать контроля, признания, количественной оценки, амортизации и отражения статей ОС в примечаниях к ФВ в противоположность практике их немедленного отражения по статьям расходов в соответствии с требованиями СУСООН. Этот **постоянный контроль за ОС** потребует от организаций выделения сотрудников и создания систем для обеспечения полного цикла учета ОС.

Ведение счетов товарно-материальных запасов³² будет особенно трудоемкой задачей и будет требовать значительных затрат времени: соблюдение МСУГС 12 будет требовать капитализации³³ товарно-материальных затрат и раскрытия о них информации по соответствующей стоимости. Товарно-материальные запасы будут проводиться по статьям расходов в тот момент, когда контроль над ними переуступается в интересах конечных получателей (таких как НПО и целевые группы населения). Раскрытие этой новой информации позволит улучшить

³⁰ COM 2002 755 final: Modernization of the Accounting System of the European Communities, Brussels, 17–12–2002

³¹ 180 EX/33 Part I Rev.

³² "Товарно-материальные запасы – это активы: а) в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства; б) в виде сырья или материалов, которые будут потребляться или распределяться при оказании услуг; в) предназначенные для продажи или распределения в ходе нормальной деятельности организации; или д) находящиеся в процессе производства для продажи и распределения" (МСУГС 12).

³³ Капитализация – это "регистрация затрат в качестве активов, а не в качестве расходов" (www.reallifeaccounting.com/dictionary.asp).

контроль над товарно-материальными запасами, но в то же время и потребует дополнительных усилий для их учета (в том числе физического), оценки их стоимости и определения времени их списания.

46. Подготовка точных оценок начальных сальдо по счетам товарно-материальных запасов стала серьезным вызовом для ВПП. Подготовка к учету товарно-материальных запасов началась более чем за год до даты начального сальдо 1 января 2008 года, и в этой работе было задействовано почти 1 000 человек в 700 точках деятельности ВПП.

Риски:

- нехватка административных сотрудников, обладающих требуемыми техническими знаниями, и управленческих инструментов, сфокусированных на основных активах;
- необновление финансовых регистров в режиме реального времени;
- непроведение тщательного анализа каждого актива, как это требуется МСУГС.

5. Культурные аспекты

47. Внедрение МСУГС приведет к **изменению культуры, которое скажется на ключевых элементах режима учета и на способах совершения некоторых сделок**. Например, одно из главных различий между СУСООН и МСУГС касается "принципа поставки". В соответствии с СУСООН расходы признаются на момент размещения заказа на закупку, что является отправной точкой для регистрации непогашенного обязательства (НО)³⁴. Таким образом, НО регистрируется до получения товаров или услуг. Существующая практика (в соответствии с СУСООН) учета этого обязательства по статье расходов означает, что о намерениях сообщается, как о совершении сделки. Напротив, МСУГС допускает признание расходов только в случае их фактической поставки. Это серьезное изменение устранило необходимость регистрации НО в ФВ и приведет к более четкой увязке расходов и утвержденного бюджета в период, к которому они относятся. Однако для целей отчетности НО все же будут регистрироваться в бюджетной и закупочной системах, и одним из методов их учета является их раскрытие в примечаниях к финансовым ведомостям.

48. Переход на МСУГС **будет способствовать применению такой полезной практики, как калькуляция издержек и обмен данными между департаментами и службами**, которые до сих пор работали в изоляции, в целях предоставления бухгалтерам полной, точной и достоверной информации для составления ФВ в соответствии с новыми стандартами. Это может также положить начало формированию общей схемы счетов. Поступление и распределение товарно-материальных запасов

³⁴ НО, или непогашенное обязательство – это тип учетной операции в соответствии с СУСООН, по которой признается будущее финансовое обязательство в связи с заказанными товарами или услугами (поставленными или нет). НО могут материализоваться, а могут не материализоваться в данный финансовый период.

необходимо будет отражать своевременно в общем регистре в целях точного раскрытия данных об остатках запасов.

6. Политические аспекты

49. С политической точки зрения наиболее сложное требование содержится в МСУГС 6 (консолидированная³⁵ и отдельная финансовая отчетность), в котором указывается, что субъект представляет ФВ, в которых он консолидирует данные по всем субъектам, подконтрольным ему³⁶. Применение этого требования выдвигает для такой организации, как Организация Объединенных Наций, целый ряд ключевых вопросов, в том числе вопросы о том, следует ли рассматривать все фонды и программы Организации Объединенных Наций в качестве дочерних субъектов Организации и должна ли концепция **консолидации** применяться к совместным инициативам и если да, то какая организация должна назначаться в качестве головной. Это – важные правовые, финансовые и политические соображения, которые необходимо учесть и согласовать, в идеале на ранней стадии подготовки, как это было рекомендовано Комиссией ревизоров (КР)³⁷. На основе рекомендации Консультативного комитета³⁸ Генеральный секретарь рассмотрел в своем докладе этот вопрос и подтвердил сложность соблюдения МСУГС для Организации Объединенных Наций³⁹. Группа по проекту перехода Организации Объединенных Наций на МСУГС отметила, что МСУГС 6 не предписывает выделение "основной" отчетной единицы, которая может иметь форму административного механизма без самостоятельного юридического лица. Таким образом, Организации Объединенных Наций и связанным с нею субъектам, включая фонды и программы, не потребуется обеспечивать формальную консолидацию, что позволяет применять прагматический подход в такой серой зоне. В конечном итоге, группа по проекту перехода Организации Объединенных Наций на МСУГС согласилась не представлять консолидированных данных.

50. Два других деликатных в политическом плане вопроса связаны с учетом поступлений: **учетом задержек в получении причитающихся взносов** и **регистрацией добровольных взносов**. Что касается первого вопроса, то, если в соответствии с СУСООН организация может предусматривать резервы на случай таких задержек, в соответствии с МСУГС требуется учет всех активов (включая причитающиеся суммы) по их справедливой стоимости. Таким образом, в случае малой вероятности получения взносов их сумму следует соответствующим образом коррек-

³⁵ Консолидация – это процесс представления финансовых ведомостей всех субъектов, входящих в состав отчитывающегося субъекта, в том виде, в каком они как будто представляют собой финансовые ведомости единого субъекта. Она предполагает суммирование всех элементов на постатейной основе и устранение любых сделок или остатков между участниками отчитывающихся субъектов. Субъекты должны обеспечивать соблюдение стандартной политики и требований классификации при представлении финансовой информации для консолидации (МСУГС 6).

³⁶ Контроль представляет собой полномочия определять финансовую и операционную политику другого субъекта для получения соответствующих выгод.

³⁷ A/63/5 (Vol.I), глава II, пункты. 10 а) и 27.

³⁸ A/63/496, пункт 7.

³⁹ A/64/355, пункты 12 и 45–47.

тировать. Это может породить политическую дискуссию по вопросу о том, **можно ли освобождать некоторые государства-члены от уплаты их начисленных взносов из-за просроченной задолженности по платежам и должны ли будут другие государства-члены покрывать возникший при этом дефицит.** МФСР пришлось решать аналогичную проблему для обеспечения соблюдения МСФО. ЦГ опубликовала документ по этому вопросу в декабре 2009 года. В июне 2008 года КР высказала мнение о том, что с переходом на МСУГС от организаций может потребоваться создание **резервов для покрытия безнадежной к взысканию или просроченной задолженности.**

51. Переход на учет по методу полного начисления означает, что организациям системы Организации Объединенных Наций придется быстро определить критерии, которые будут применяться по отношению к юридическим обязательствам, лежащим в основе добровольных взносов. Применение МСУГС 23 означает, что необходимо будет тщательно изучить условия обязательств для определения даты и суммы, которые будут отражаться в ФВ. Обязательства доноров могут значительно варьироваться в зависимости от соответствующего проекта или государства. Поэтому важно определить степень формализации обязательства: статус сигнатария и тип документа (договор, объявление взноса, бюджетный документ и т.д.).

С. Некоторые изменения в учете, имеющие наиболее значительные последствия

52. При проведении обследования ЦГ (см. приложение II) респонденты выделили те стандарты, которые, по их мнению, имеют наиболее значительные последствия для их организаций. Все организации назвали три стандарта: МСУГС 1 – Представление финансовой отчетности (наиболее важное значение); МСУГС 17 – Основные средства; и МСУГС 24 – Представление бюджетной информации в финансовых ведомостях. Ожидалось, что важные последствия будет иметь также переход на МСУГС 3 – Чистый профицит или дефицит за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике; МСУГС 12 – Товарно-материальные запасы; МСУГС 18 – Сегментная отчетность; МСУГС 19 – Резервы, условные обязательства и условные активы; МСУГС 23 – Поступления от необменных операций (налоги и трансферты); МСУГС 25 – Выплаты работникам; и МСУГС 31 – Нематериальные активы. Ниже приводятся замечания по вопросам, представляющим особый интерес для организаций системы Организации Объединенных Наций.

1. Представление финансовой отчетности

53. **В соответствии с требованиями МСУГС 1 (Представление финансовой отчетности) "финансовая отчетность представляется как минимум на ежегодной основе"**⁴⁰, поскольку ее "полезность... снижается, если она не представляется пользователям в разумные сроки по-

⁴⁰ IPSAS 1, para. 66.

сле отчетной даты. Субъект должен быть в состоянии представлять свою финансовую отчетность в течение шести месяцев после отчетной даты"⁴¹. Это требование будет трудновыполнимым для всех организаций и их внешних ревизоров, поскольку почти вся финансовая отчетность до сих пор составлялась на двухгодичной или многолетней основе.

2. Учет активов: основные средства (ОС)

54. В соответствии с базовым принципом МСУГС 17 (пересмотренный вариант) активы, которые используются на протяжении более чем одного финансового периода, должны "капитализироваться" на балансе. Этот стандарт допускает **изначальный учет объектов ОС либо по их первоначальной стоимости**⁴², **либо по их справедливой стоимости**⁴³, которые затем проводятся по статье расходов на протяжении периода использования каждого актива. Использование концепции справедливой стоимости обусловлено трудностями, связанными с надежным обоснованием стоимости приобретения объектов ОС, находящихся в ведении того или иного субъекта на протяжении длительного периода времени, являющихся объектами передачи между полевыми отделениями и т.д. При любом из этих методов должна обеспечиваться подтверждающая документация, что будет требовать значительных усилий, включая работу по выявлению и классификации всех объектов ОС с использованием соответствующей методологии оценки. При последующей оценке ОС МСУГС допускают выбор между моделью калькуляции издержек и моделью переоценки. Необходимо проводить различие между капитализированными затратами и затратами, проводимыми по статьям расходов, а это является трудной задачей в условиях такой сложной операции, как Генеральный план капитального ремонта Централных учреждений Организации Объединенных Наций в Нью-Йорке. В этом случае КР рекомендовала Расчетному отделу рассмотреть вопрос о капитализации ремонтных работ, связанных с активами Организации Объединенных Наций.

55. **Пороговый уровень для учета ОС** стал предметом острой дискуссии между организациями системы Организации Объединенных Наций: одни из них выступали за более высокий пороговый уровень для сокращения административных расходов на получение и ведение учетных данных, а другие настаивали на более низком уровне для обеспечения более эффективного контроля за ОС. Уровень, рекомендованный ЦГ, составляет 5 000 долл. США. В настоящее время требование в отношении учета наследуемого имущества отсутствует⁴⁴.

⁴¹ Ibid., para. 69.

⁴² Первоначальная стоимость: стоимость актива, основанная на его фактической закупочной стоимости.

⁴³ Справедливая стоимость – это сумма, на которую можно обменять тот или иной актив или погасить обязательство между осведомленными и согласными на операцию сторонами при независимых сделках (МСУГС 9). Ее приблизительным отражением является рыночная стоимость.

⁴⁴ Наследуемое имущество – это имущество, представляющее культурную, экологическую, образовательную и историческую ценность (МСУГС 17), например Дворец Наций в Женеве или здание ЭКА в Аддис-Абебе.

56. Учет по методу начисления требует амортизации объектов ОС на протяжении срока их полезной службы. В отношении отдельных объектов ОС периодически производятся **амортизационные отчисления** для постепенного снижения их стоимости. Режим учета амортизации в соответствии с МСУГС позволяет руководству Организации принимать продуманные решения по таким вопросам, как строительные или ремонтные работы, иногда за несколько лет до их начала. На практике это потребует разработки модуля системы **общеорганизационного планирования ресурсов (ОПР)**, способного автоматически производить расчеты и делать соответствующие записи в системе учета.

57. Хотя в условиях Организации Объединенных Наций зачастую бывает трудно определить характер **проектных активов и товарно-материальных запасов**⁴⁵, важно обеспечить их признание в ФВ. Хотя стандарты МСУГС содержат определения понятий "актив" и "контроль", применение этих определений является сложным и может приводить к разным толкованиям. Например, контроль за активами, передаваемыми финансирующим субъектом партнеру-исполнителю, может зависеть от тонкостей формулировок соглашения об исполнении проектов и/или от использования активов.

58. СМСУГС включил **переходные положения для первоначального внедрения некоторых стандартов**, чтобы дать новичкам дополнительное время для полного выполнения требований стандартов. Например, переходные положения МСУГС 17 освобождают от требования учитывать все ОС в ФВ на протяжении первых пяти лет ожидаемого соблюдения стандартов. Поскольку большинство организаций имеют многочисленные объекты ОС, которые, как ожидается, полностью амортизируются к концу пятилетнего переходного периода, использование переходных положений освободит их от соблюдения требования об учете этих объектов в ФВ. ВПП, например, сослалась на эти положения в 2008 году и признала только те материальные активы, у которых срок полезной службы превышал пять лет с даты первоначального внедрения ею МСУГС.

59. Посредством внедрения интегрированных модулей для капитализированных активов и запасов в программное обеспечение для финансового учета организации могут улучшить существующие инструменты управленческого контроля за местами и условиями содержания своих активов во всем мире. Они обретут также способность раскрывать информацию о стоимости капитализированных активов в соответствии с международными стандартами. Некоторые бухгалтеры ставили под сомнение общественные выгоды такой капитализации для организаций государственного сектора и граждан по сравнению с ее издержками, в частности на основании того, что "правительства [и межправительственные организации (МПО)] существуют не для коммерческих целей, а для оказания услуг, по существу общественных по своей природе, а также

⁴⁵ Определение см. выше в примечании 43.

тех других услуг, предоставлением которых коммерческий сектор не готов заниматься по экономическим причинам"⁴⁶.

 **Риск:** В первых странах, перешедших на учет по методу начисления (1991–1992 годы), таких как Соединенное Королевство и Новая Зеландия, высказывалась особая "обеспокоенность по поводу эффективности амортизационных отчислений, когда применение правил обеспечивается высшим руководством, а не на основе интеграции и просвещения пользователей такой информацией"⁴⁷.

3. Выплаты работникам

60. КВУУ признал масштабность последствий перехода на МСУГС, особенно полного учета обязательств по выплатам сотрудникам, таких как **медицинское страхование после выхода в отставку (МСПВО)**, ежегодные отпуска и пособия на репатриацию. Более того, КВУУ отметил, что, **хотя в соответствии с МСУГС требуется лишь учет таких обязательств и отчетность по ним, вопрос о финансировании этих обязательств придется решать параллельно и с таким же неослабным вниманием**⁴⁸.

61. Этот вопрос был впервые поднят ККАБВ в 1997 году, задолго до рассмотрения вопроса о переходе на МСУГС. Продовольственная и сельскохозяйственная организация Объединенных Наций (ФАО), выступившая в роли первопроходца, признает МСПВО с 2001 года. Однако теперь с переходом на МСУГС в ФВ придется признавать полный объем обязательств по МСПВО. С учетом их масштабов, несмотря на значительный предел погрешности в оценках при использовании разных параметров⁴⁹, **становится все более важным определение существующих и будущих источников финансирования.** На шестидесятой и шестидесяти первой сессиях Генеральной Ассамблеи⁵⁰ Генеральный секретарь рекомендовал Организации Объединенных Наций **признать полный объем обязательств по МСПВО** в своих ФВ и принять стратегию финансирования, рассчитанную на полное покрытие этих обязательств в течение 30 лет. Если Генеральная Ассамблея отложила принятие решения по этому вопросу, то ряд других организаций, включая ФАО, ПРООН, ЮНИСЕФ, ВПП, ВОЗ и ВМО, уже предприняли шаги для мобилизации – хотя и не в полном объеме – средств, необходимых для покрытия этих обязательств⁵¹. Другие организации пока так и не приняли решение относительно наиболее подходящих схем финансирования, подчеркивая необходимость дальнейшего согласования механизмов финансирования и четкой приверженности государств-членов, поскольку именно они в конечном счете и должны будут определить способы фи-

⁴⁶ The Ben Chu, former Deputy Accountant General of Malaysia, "Accrual accounting in the Public Sector", *Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) International Public Sector Bulletin, issue 11*, February 2008.

⁴⁷ H. Mellet, Cardiff Business School (BS) and Neil Marriot, Winchester BS, "Resource accounting in the Public Sector: Problems of implementation", *ibid*.

⁴⁸ СЕВ/2005/HLСM/R.24.

⁴⁹ См. А/65/5(vol.I), пункты 164-180

⁵⁰ А/60/450 и А/61/730.

⁵¹ А/60/450, приложение I.

нансирования этих затрат. В связи с этим государствам-членам рекомендуется быть последовательными в своих решениях во всех организациях, членами которых они являются, особенно если можно будет выработать решение в рамках всей общей системы. На данный момент при оценке долгосрочных последствий этого финансового обязательства с присущими ему рисками **каждая организация должна будет рассмотреть два следующих возможных варианта:**

- в тех случаях, когда стратегия финансирования согласована, соблюдение требований МСУГС должно обеспечить управление средствами в рамках фонда, в который с течением времени перечисляются взносы государств-членов и которые приносят инвестиционный доход, облегчающий будущие выплаты бывшим сотрудникам; и
- в случае отсутствия согласованной стратегии финансирования на это обязательство могут оказывать воздействие состояние экономики и управление государственными фондами не только в соответствующих государствах-членах, но и во всех государствах – членах организации, которым придется в будущем выплачивать значительные суммы в бюджет организации для покрытия фактических обязательств перед бывшими сотрудниками.

62. В случае наличия согласованной стратегии финансирования МСУГС будут высвечивать ответственность государств-членов посредством раскрытия информации об объеме обязательств по сравнению с активами, накопленными в фонде. При отсутствии такой стратегии уровень подотчетности государств-членов снижается. В обоих случаях существуют факторы неопределенности, и последний финансовый кризис показал, что какой-либо вариант без рисков отсутствует. Как показывает пример ОПФПООН, правда в другом контексте, **согласованная стратегия финансирования может быть более безопасным вариантом в случае эффективного управления инвестициями.**

63. В настоящее время большинство финансовых обязательств перед сотрудниками покрывается на распределительной основе, когда любые непрофинансированные части всех обязательств погашаются за счет ресурсов, имеющихся в период, когда производятся платежи. Это означает, что в последующих учетных периодах, как правило, присутствуют некоторые расходы, накопленные в более ранние периоды по обязательствам, которые не были до этого признаны и начислены⁵². Недавний финансовый кризис продемонстрировал необходимость долгосрочного планирования.

64. Финансирование обязательств по МСПВО становится еще более сложной задачей в связи с тем, что многие целевые фонды являются краткосрочными. После их закрытия они не могут обеспечивать никакого финансирования пособий после выхода в отставку бывших сотрудников, которые, например, перешли на работу в другую организацию. Это

⁵² WFP/EB.A/2007/6-A/1.

означает, что будущие обязательства придется покрывать в полном объеме организации, принявшей их на работу.

4. Бюджетный вопрос

65. МСУГС 24 (Представление бюджетной информации в финансовых ведомостях) **предписывает обязательное представление сумм бюджетов в увязке с учетными данными.** В деле перехода от СУСООН ("модифицированный кассовый метод") к учету по методу начисления имеются два возможных варианта:

1) полное применение принципа учета по методу начисления в отношении как бюджетных, так и общих счетов (в этом случае бюджетный остаток будет соответствовать разности между бюджетными начислениями и обязательствами, определенными в течение финансового года, вне зависимости от той суммы, которая может быть израсходована или получена);

2) применение принципа начисления только в отношении общих счетов при сохранении кассового принципа в случае исполнения бюджета (в этом случае возникает "**двойная**" система, в рамках которой согласование должно производиться на ежегодной основе, публиковаться в примечаниях к ФВ и заверяться ревизором). Один из главных вызовов, сопряженных с переходом на МСУГС, связан с **увязкой информации, содержащейся в ФВ, с бюджетами**, т.е. с практикой, которая способна помочь в более точной оценке результатов деятельности представляющей отчетность организации. Это потребует прямого ежегодного (или ежеквартального) согласования бюджета и ФВ. Например, внешний ревизор предложил Международному агентству по атомной энергии (МАГАТЭ) более четко увязывать счета и бюджет⁵³. Проблема заключается в том, как поощрить руководителей программ к анализу данных, получаемых по методу начисления, и эффективно использовать выводы такого анализа.

66. К 2006 году лишь две из восьми европейских стран, которые официально перешли на учет по методу начисления, взялись за решение этой двойной проблемы: Соединенное Королевство (которому потребовалось для завершения перехода 13 лет) и Швейцария.

67. На данный момент **большинство МПО, которые уже перешли на учет по методу начисления** (включая ЕК), **считают трудной задачей переход на составление бюджета по методу начисления, по крайней мере, в краткосрочной перспективе.** Они будут продолжать составлять бюджет на кассовой основе, утверждая, что с составлением бюджета по методу начисления вряд ли легко согласятся их государства-члены. Вместе с тем представление бюджета по кассовому методу должно основываться на ежегодных финансовых периодах; в то же время большинство организаций системы Организации Объединенных Наций имеют двухгодичные или даже многолетние бюджеты. Еще один довод, который приводится в пользу такого выбора, связан с тем, что этап перехода на

⁵³ МАГАТЭ, Отчетность Агентства за 2007 год, GC(52)/11, пункт 100.

МСУГС требует значительных финансовых и кадровых ресурсов, а это подрывает их способность к осуществлению еще одного крупномасштабного проекта. Кроме того, составление бюджета по методу начисления в большей мере подходит для стабильной среды, такой как Секретариат Организации Объединенных Наций, а в гораздо меньшей мере в случае таких быстроменяющихся условий, как операции по поддержанию мира.

68. **Хотя составление бюджета по методу начисления не является требованием в соответствии с МСУГС**, за эту практику выступает ряд авторитетных бухгалтерских органов, включая ФЕБ, которая в 2006 году заявила: "Важно отметить, что **выгоды, связанные с учетом по методу начисления, можно в полной мере реализовать и закрепить только в том случае, если бюджеты также будут готовиться по методу начисления**. Без бюджетов, составляемых по методу начисления, руководители-финансисты не смогут управлять ключевыми показателями на базе метода начисления и тем самым с меньшей вероятностью будут осуществлять финансовую функцию на полной основе начисления. Они также с меньшей степенью вероятности будут использовать полный потенциал финансовой информации, подготовленной по методу начисления, в качестве оперативного инструмента финансового управления в пределах одного года"⁵⁴.

69. Модернизация систем ОНР, позволяющая одновременно регистрировать каждую статью расходов в регистрах, ведущихся по методу начисления и по кассовому методу, как это уже делается некоторыми поставщиками, облегчит сопоставление фактических и первоначальных сумм. Подготовка сравнительных матриц потребует совместных усилий сотрудников из бухгалтерских и бюджетных подразделений, которые до сих пор работали порознь и не имеют опыта в этой области.

5. Учет поступлений

70. Учет поступлений является еще одной сложной с технической точки зрения областью. МСУГС 23 (**Поступления от необменных операций**⁵⁵) (в противовес поступлениям от продаж или аренды) определяет, когда поступления должны учитываться и как должны оцениваться. Сложность для организаций системы Организации Объединенных Наций по сравнению с частным сектором связана главным образом с преобладанием (80–90%) таких необменных операций и с требованием проводить различие между различными типами таких операций, которые должны регистрироваться по-разному. Если начисленные взносы будут учитываться в организациях одинаково, то **различные типы соглашений о добровольном финансировании и объявленные добровольные взносы требуют специфического режима учета**, который должен определяться только после тщательного рассмотрения и толкования согла-

⁵⁴ Fédération des Experts Comptables Européens, "Accrual Accounting for more effective public policy" (February 2006)

⁵⁵ Когда субъект получает от другого субъекта ценности, не предоставляя напрямую в обмен ценности приблизительно равной стоимости (например, гранты, пожертвования, взносы).

шений о финансировании⁵⁶. В этом отношении реальная проблема возникает с тысячами целевых фондов, согласованных в рамках системы Организации Объединенных Наций⁵⁷.

6. Учет фондов

71. Фонды представляют собой отдельный пул ресурсов для осуществления конкретной деятельности или достижения определенных целей в соответствии с юридическими или иными регулятивными ограничениями, установленными для использования этих ресурсов. Большинство организаций системы Организации Объединенных Наций отчитываются об использовании фондов в соответствии с СУСООН: ФВ должны содержать разбивки с раскрытием информации по фондам, а "характер каждого фонда основного капитала и резервного счета, основания для их создания, их утвержденный размер, источники их финансирования и изменения в их составных элементах должны указываться отдельно"⁵⁸. "При представлении данных в колонках организации должны четко указывать, какими средствами могут распоряжаться государства – члены организации (например, средства регулярного бюджета, средства из фондов оборотного капитала и т.п.) и какими они распоряжаться не могут (например, средства, полученные от доноров для финансирования проектов)"⁵⁹. Однако эти вопросы никак не регулируются МСУГС, где ничего не говорится об учете фондов, и это является еще одним свидетельством того, что потребности МПО никак не учитывались составителями МСУГС. ЦГ рекомендовала применять согласованный подход, но на момент проведения обзора ОИГ никакого общего решения не было найдено из-за различных договоренностей с донорами и противоречивых толкований концепции "целевой фонд". Впоследствии каждой организации для практического решения этого вопроса нужно будет обсудить и согласовать его со своими внешними ревизорами.

7. Валютные курсы и датирование финансовых ведомостей

72. В соответствии с МСУГС 4 (Влияние изменений валютных курсов) "сделка в иностранной валюте регистрируется, при первичном учете в функциональной валюте, посредством применения к сумме в иностранной валюте **спотового обменного курса** между функциональной валютой и иностранной валютой на дату совершения сделки". Это положение МСУГС было особо выделено Национальным ревизионным управлением (НРУ), являющимся внешним ревизором ВПП, с целью продемонстрировать, что существующая система установления ежемесячного оперативного обменного курса Организации Объединенных Наций (ООКООН) является недостаточной для выполнения требований МСУГС, поскольку "спотовый обменный курс представляет собой об-

⁵⁶ Например, донор может, передавая актив, поставить условие, попросив использовать эти ресурсы в течение двухлетнего периода и потребовав возврата неиспользованной части.

⁵⁷ См. доклад ОИГ 2010/7 "Политика и процедуры управления целевыми фондами в организациях системы Организации Объединенных Наций".

⁵⁸ UNSAS, Rev. VIII, (01-01-2007) para. 56.

⁵⁹ UNSAS, Rev. VIII, para. 9.

менный курс с медленной поставкой валюты"⁶⁰. В соответствии с этими стандартами "средний курс за неделю или месяц может использоваться в отношении всех сделок, совершаемых в течение этого периода", если валютные курсы не испытывают значительных колебаний. Однако эта проблема была урегулирована ЦГ в 2009 году. Было принято решение о том, что организации, желающие использовать ООКООН (официальный обменный курс Организации Объединенных Наций) вместо спотового курса, должны будут **продемонстрировать, что это не порождает сколь-нибудь существенного расхождения**. В порядке реализации этого решения были установлены процедуры для сведения к минимуму различий между ООКООН и спотовыми обменными курсами, включая производимые в середине месяца корректировки в случае достижения пороговых уровней. Было также принято решение о том, что на основе спотовых курсов в конце июня и декабря будет публиковаться пересмотренный ООКООН для обеспечения отсутствия различий в обменных курсах на дату баланса.

IV. Осуществление проектов перехода на МСУГС в системе Организации Объединенных Наций

73. После принятия соответствующего решения всеми организациями системы Организации Объединенных Наций принцип перехода на МСУГС привел к разработке двухуровневой стратегии, в рамках которой проекты будут сосуществовать и взаимодействовать друг с другом:

- На уровне отдельных организаций каждая структура отвечает за формирование своей собственной группы по проекту и за выделение достаточного объема людских и финансовых ресурсов для обеспечения успешного перехода на МСУГС. В рамках их согласованной первоначальной стратегии предусматривались два этапа: некоторые "первопроходцы" планировали обеспечить соблюдение этих стандартов к 2008 году (и лишь одна организация уложилась в эти сроки), а другие организации рассчитывали сделать это к 2010 году.
- На уровне всей системы Организации Объединенных Наций группе по общему проекту в рамках всей системы было поручено разработать принципы бухгалтерского учета с целью оказать содействие согласованному пониманию требований МСУГС во всей системе и облегчить рассмотрение общих вопросов перехода на новую систему в тех случаях, когда нет возможности для применения общесистемного подхода, позволяющего добиться повышения эффективности⁶¹.

⁶⁰ IPSAS 4.

⁶¹ A/62/806.

A. Общесистемный проект (КСР)

1. Межучрежденческая инициатива

74. После выбора МСУГС стало необходимо переработать каждое требование МСУГС в руководящие положения и методические руководства, которые будут использоваться каждой организацией для своего собственного проекта и удовлетворения конкретных потребностей. Межучрежденческое сотрудничество имело решающее значение. Действительно, как было заявлено бывшим внешним ревизором ЮНИДО, "очень важно, чтобы Организация принимала участие в различных совещаниях и оказывала содействие в разработке согласованного толкования требований МСУГС и в их применении в рамках всей системы"⁶².

75. В качестве части совместно финансируемой деятельности в бюджете Организации Объединенных Наций в 2005 году началось осуществление первого проекта, известного как "проект по стандартам учета" для определения путей перехода системы Организации Объединенных Наций на соответствующие стандарты учета⁶³. Этот проект завершился в ноябре 2005 года вынесением рекомендации о внедрении МСУГС. КВУУ одобрил новый проект на период 2006–2009 годов с годовым бюджетом 1 160 000 долл. США⁶⁴ для поддержки внедрения МСУГС на уровне всей системы и обеспечения унифицированного перехода, а также экономии за счет эффекта масштаба. Проект был продлен до 2011 года, но его бюджет был сокращен до 1,33 млн. долл. США на двухгодичный период. Им предусматриваются должности одного руководителя группы и двух сотрудников категории специалистов. Базирующаяся в Нью-Йорке общесистемная группа, численный состав которой также значительно сокращен, отчитывается перед Руководящим комитетом, сформированным представителями двух организаций в каждом из основных центров системы Организации Объединенных Наций (Нью-Йорк, Женева, Вена и Рим), проводящим совещания раз в два месяца, подотчетным ЦГ, состоящим из финансовых сотрудников старшего уровня организаций системы Организации Объединенных Наций и выполняющим задачи установления проектных приоритетов, определения результатов и обзора прогресса в переходе на МСУГС. Группа разработала общие принципы бухгалтерского учета для содействия последовательности и унификации и облегчения рассмотрения общих вопросов при переходе на новую систему в тех случаях, когда имеются возможности для применения общесистемного подхода, позволяющего добиться эффективности и улучшения качества финансовой отчетности. Она разработала также основы обзорного процесса с участием четырех региональных целевых групп, в состав которых входят специалисты по бухгалтерскому учету из организаций системы Организации Объединенных Наций. Эти "целевые группы", созданные в Нью-Йорке, Женеве, Вене и Риме, рассматривают принципы и инструкции по вопросам бухгалтерского учета, подготов-

⁶² ЮНИДО, Доклад Внешнего ревизора о счетах Организации Объединенных Наций по промышленному развитию за финансовый период с 1 января 2006 года по 31 декабря 2007 года, IDB.35/3, пункт 13.

⁶³ СЕВ/2005/HLCM/R.21.

⁶⁴ См. таблицу в документе A/64/355.

ленные группой, формулируют рекомендации и замечания, которые группа анализирует, а затем представляет ЦГ для рассмотрения и одобрения. В 2010 году были сформированы межучрежденческие рабочие группы для обмена знаниями и опытом по специфическим ключевым требованиям МСУГС, таким как выплаты сотрудникам, контролируемые субъекты, общие службы, товарно-материальные запасы и предоставленные права на использование помещений в соответствии с совместными соглашениями⁶⁵, а общесистемная группа обеспечивала общее руководство и поддержку. И наконец, эта группа отвечает также за представление интересов Организации Объединенных Наций по вопросам бухгалтерского учета в МСУГС, но имеет при этом ограниченное влияние только в качестве наблюдателя в этом клубе.

76. Хотя большинство бухгалтеров организаций, с которыми были проведены беседы в 2009 году, сочли это **межучрежденческое сотрудничество весьма полезным**, некоторые выразили обеспокоенность по поводу того, что они назвали чрезмерным стремление к стандартизации даже в тех случаях, где не было доказано наличие единого "шаблона". Было отмечено также, что процесс гармонизации отсрочил достижение консенсуса по таким ключевым принципам МСУГС, как учет поступлений, расходов и проектных активов. С учетом этих критических замечаний ЦГ в мае 2010 года приняла решение относительно допустимости и регулирования складывающегося разнообразия принципов бухгалтерского учета между организациями, обусловленного различиями рамочных основ их регулирования, институциональных механизмов, мандатов, рабочих процессов и т.д.: там, где это необходимо, будут установлены базовые принципы и методы, а также будут разработаны общесистемные процессы для дальнейшего мониторинга и дальнейшей гармонизации.

2. Результаты и услуги

77. В 2006 году группа подготовила свой первый набор принципов и методических руководств по учету на основе МСУГС для рассмотрения четырьмя региональными целевыми группами. С тех пор она подготовила справочные записки, материалы и инструкции, детализирующие предложения по гармонизации принципов/методических руководств по учету в соответствии с МСУГС. К декабрю 2009 года в результате обработки материалов и справочных записок группы, а также соответствующих протоколов совещаний были подготовлены **59 директив и инструкций по вопросам бухгалтерского учета**, которые были рассмотрены ЦГ и впоследствии одобрены СФБВ и КВУУ⁶⁶.

78. На группу возложена также задача ведения и постоянного обновления вебстраницы КСР, посвященной стандартам учета, и обслужива-

⁶⁵ Например, речь идет о Венском международном центре, которым Австрия разрешила пользоваться некоторым организациям системы Организации Объединенных Наций бесплатно, кроме покрытия расходов на техническое обслуживание, или о положениях, содержащихся в соглашениях о статусе сил (или миссии) (ССС, ССМ), подписанных Департаментом операций по поддержанию мира Организации Объединенных Наций. В МСУГС такие ситуации не предусматриваются.

⁶⁶ Перечень приводится в соответствующих приложениях I к докладам о ходе работы А/62/806 и А/64/355.

ние совещаний ЦГ, проводимых раз в полгода. Группа ОИГ была приглашена на ее совещание в Риме в мае 2009 года, и ей было предложено сделать доклад о подготовке обзора ОИГ.

79. Группа взаимодействует с организациями, отслеживая достигаемый ими прогресс в переходе на МСУГС с использованием содержащей контрольный перечень вопросов анкеты, которая рассылается на регулярной основе. Она поддерживает также связь с внешними ревизорами организаций, направляя им копии своих материалов и инструкций. Кроме того, она наладила официальные связи с Технической группой Группы внешних ревизоров в целях ознакомления с ее мнениями относительно политики и методологических руководств по вопросам бухгалтерского учета⁶⁷.

80. Важным достижением группы стала **разработка учебных курсов по МСУГС** для использования в рамках всей системы. После задержки в несколько лет теперь завершена подготовка всех 18 курсов. Они включают в себя семь компьютерных учебных курсов (КОМП) и одиннадцать аудиторных учебных курсов (АУД), которые в настоящее время имеются в Интернете и на КД-ПЗУ. Хотя каждая организация отвечает за разработку своего собственного учебного плана по вопросам МСУГС и за организацию подготовки в соответствии с этим планом, эти курсы открыты для участников из всех организаций.

81. Учебные материалы охватывают как общие, так и специализированные технические вопросы, касающиеся МСУГС. Как указывалось в промежуточном докладе КСР по МСУГС, полученные отзывы на эти курсы оказались весьма позитивными. Ожидается, что эти курсы будут проводиться на протяжении нескольких лет в зависимости от учебных планов и графика перехода на новую систему каждой организации.

82. **Будущая работа** включает в себя: разрешение любых возникающих вопросов; официальную оценку учебных материалов; корректировку курсов (внесение поправок с учетом эволюции МСУГС); а также перевод этих курсов на французский и испанский языки. КВУУ одобрил выделение ресурсов на 2010-2011 годы для целей администрирования и распространения информации о переходе на МСУГС, дальнейшей разработки директив и инструкций по вопросам бухгалтерского учета, а также взаимодействия с СМСУГС, но не предусмотрела никаких ассигнований на дальнейшую работу по профессиональной подготовке по тематике МСУГС.

83. Несмотря на малые размеры этой группы (одна должность руководителя группы на уровне С-5 и три должности сотрудников категории специалистов в 2008 году, которые были сокращены до одной должности руководителя группы на уровне С-5, двух штатных должностей сотрудников категории специалистов и одной неполной штатной должности категории общего обслуживания на период 2010-2011 годов), по общему мнению, эта группа играет значительную роль в содействии межучрежденческой работе КСР по переходу на МСУГС.

⁶⁷ А/62/806.

В. Проекты организаций: стратегические вопросы и разнообразие

1. Руководство и управление процессом преобразования

84. По мнению Федерации европейских бухгалтеров⁶⁸, **в организациях государственного сектора должен быть заранее обеспечен ряд ключевых условий** для обеспечения того, чтобы переход на учет по методу начисления не только был успешным с технической точки зрения, но и способствовал повышению качества финансового управления, а также повышению уровня независимости и прозрачности процесса финансовой отчетности. Эти условия должны включать в себя:

- проведение консультаций и признание целесообразности;
- участие бухгалтеров и других заинтересованных сторон;
- совместную разработку стандартов бухгалтерского учета;
- поддержку со стороны внешних ревизоров;
- всеобъемлющую управленческую подготовку;
- соответствующий культурный подход;
- эффективный процесс аудита;
- отсутствие коррупции;
- понимание потребностей в составлении графика;
- потенциал в сфере ИТ;
- готовность использовать стимулы и санкции;
- подход, основанный на методе начисления.



Риски: Отсутствие любого из этих условий порождает серьезный риск.

85. Инспектор считает, что теперь трудно установить, существовали ли эти условия в организациях системы Организации Объединенных Наций в период с 2005 по 2007 год, когда принимались индивидуальные и коллективные решения по переходу на МСУГС с 2010 года.

86. Понятие "признание целесообразности" имеет особенно важное значение в случае данной реформы и означает в нынешнем контексте готовность гражданских служащих признать, что реформы изменят роль тех, кто отвечает за финансовое управление, и значительно изменят степень их влияния и их обязанности. Признание целесообразности не должно ограничиваться относительно небольшой группой технократов. **Руководство организаций должно быть убеждено в том, что подобное решение в случае серьезного подхода к нему обеспечит четкие и конкретные выгоды для организации**, которые компенсируют трудности и сложности, связанные с этим переходом. С учетом решающего характера этого проекта исключительно важное значение имеет полная

⁶⁸ FEE, 2003, ibid.

приверженность старших руководителей и должностных лиц, занимающихся финансовыми вопросами, особенно в связи с тем, что реализация этой инициативы требует значительного изменения профессионального поведения и вполне может натолкнуться на сопротивление.

87. Сопротивление неизменно возникает в **процессе преобразований**. Как отметил Джон П. Коттер, являющийся одним из ведущих экспертов в мире по вопросам руководства бизнесом, "во всех случаях, когда сообщества людей вынуждены приспособляться к меняющимся условиям, неизменно возникает раздражение"⁶⁹. Исходя из отслеженных им общих ошибок, допускаявшихся в процессе руководства преобразованиями, он определил интересный восьмизападный процесс, который можно обобщить следующим образом:

- формирование чувства безотлагательной необходимости
- создание коалиции лидеров
- разработка концептуального видения и стратегии
- распространение этого концептуального видения перемен
- создание условий для широких действий
- обеспечение краткосрочных промежуточных успехов
- закрепление успехов и стимулирование дальнейших преобразований
- закрепление новых подходов в культуре.

88. Первые три этапа особенно хорошо вписываются в контекст перехода на МСУГС: **чтобы дать старт процессу преобразований в организации, необходима сильная коалиция лидеров**. Ключевыми факторами успеха этой группы и преодоления сопротивления сил, поддерживающих статус-кво, являются правильный подбор людей, уровень доверия и единое видение. Кроме того, даже сильный лидер в одиночку не способен обеспечить преобразования. Для достижения эффективных результатов эта группа должна также иметь в организации значительный авторитет.

89. **Крайне необходимо, чтобы все старшие руководители понимали важное значение, возможности и выгоды, связанные с переходом на МСУГС.**

⁶⁹ Leading change: Why transformation efforts fail. John P. Kotter. Harvard Business Review, 1994.

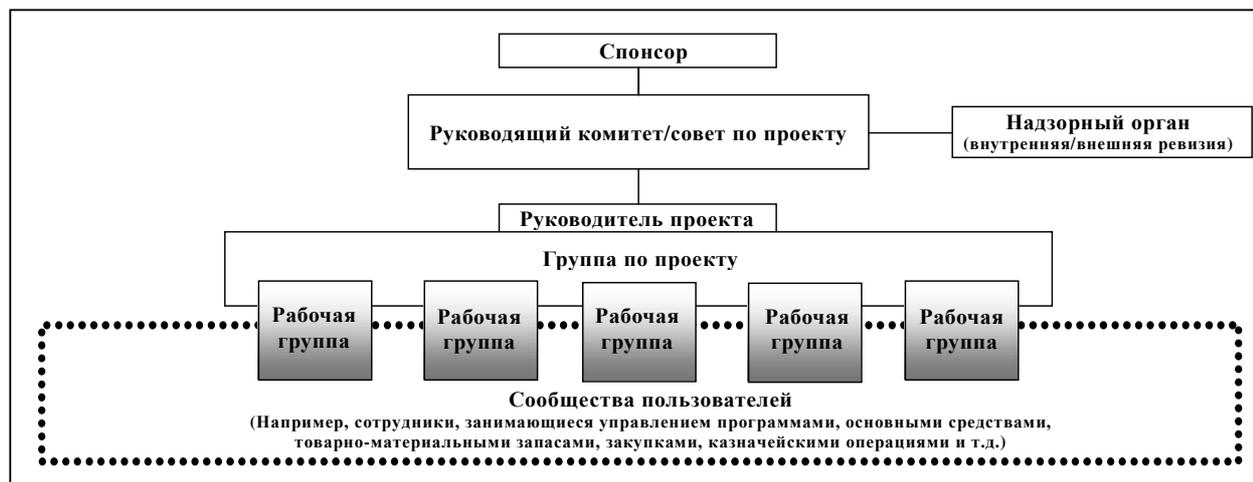
Передовой метод 1

Для успешного внедрения МСУГС требуется создание междепартаментского руководящего комитета по проекту перехода на МСУГС или эквивалентного ему органа, которому поручается обеспечить понимание руководством организации целей и концепций, лежащих в основе перехода на МСУГС. Такой комитет должен иметь многолетний мандат и включать в свой состав сотрудников, специализирующихся на предварительной подготовке, разработке и внедрении систем ОПР.

90. Большинство организаций создали стандартную структуру управления проектом (см. диаграмму 1 ниже), в состав которой в большинстве случаев входит спонсор (обеспечивающий стратегическое и политическое руководство); руководящий комитет/совет по проекту (заседающий как минимум ежемесячно, выносящий рекомендации по стратегическим и политическим вопросам и обеспечивающий поддержку "на высшем уровне"); внутренний и/или внешний надзорный орган (представляющий рекомендации руководящему комитету); руководитель проекта и проектная группа (занимающаяся практической работой).

91. **Группа по проекту**, как правило, получает поддержку от рабочих групп, состоящих из специалистов, которые представляют все соответствующие функциональные области, а также выполняют задачу технической экспертной поддержки на основе конкретной практической деятельности их организации.

Диаграмма 1
Общая структура управления проектами



92. Одним из эффективных методов является **создание штатной должности руководителя проекта**, который отчетливо перед старшим руководством и наделен полномочиями, необходимыми для преодоления сопротивления, которое проведение серьезной

реформы организационной практики и культуры отчетности будет неизбежно порождать. Структура управления проектом перехода на МСУГС в Организации Объединенных Наций приводится на диаграмме в докладе ККАБВ (А/63/496).

93. Некоторые организации, включая МОТ и ВОИС, не создали официальной структуры для осуществления проекта. Их группы по осуществлению проектов представляют собой неформальные группы, отчеты-вающиеся перед Контролером или Директором финансового подразделения. Инспектор сомневается в том, что такие структуры поддержки являются эффективными, и выражает согласие с теми экспертами, которые считают, что для поддержки проектов таких масштабов и распространения информации о концептуальном видении и безотлагательном характере таких проектов необходима мощная коалиция на высшем уровне каждой организации.

94. Многие организации имеют значительный компонент ИТ в своих группах по проектам с учетом того, что для поддержки МСУГС необходимо модернизировать системы ИТ (см. главу III, раздел В.4). Вместе с тем они также отделили проект перехода на МСУГС от гораздо более значительного элемента ОПР. Эффективной практикой является обеспечение общего руководства этими двумя отдельными проектами, например под эгидой общего совета по проектам, как это делается Детским фондом Организации Объединенных Наций (ЮНИСЕФ), или единого руководителя (ВПП). Совместный проект упорядочения МСУГС-ОПР осуществляется МСЭ. ВОЗ является единственной организацией, не имеющей отдельного проекта перехода на новую систему, поскольку МСУГС составляет неотъемлемую часть проекта ОПР, и это порождает риск упустить из виду некоторые аспекты перехода на МСУГС.

2. Анализ пробелов и пользователи

95. **Изначально исключительно важно оценить сферу охвата и масштабы планируемых действий.** Переход на международные стандарты учета требует проведения глубокого обзора и анализа организационных процессов, а также разработки политики и процедурных инструкций. На каком-то этапе каждое внедряющее новую систему учреждение или организация должны сформулировать свою собственную политику с учетом их собственных рабочих процессов и целей. В соответствии с древнегреческой поговоркой – "познай себя" – планирование должно строиться на четком понимании целей, поставленных перед соответствующим субъектом, и на глубоком знании его деятельности, процессов и потоков отчетных данных. Эффективной практикой является определение с самого начала содержания отчетности в соответствии с МСУГС посредством **интеграции оперативной и финансовой отчетности и определения существующих и потенциальных пользователей будущей финансовой отчетности.** В число внутренних пользователей входят руководители старшего звена, уполномоченные службы и внутренние ревизоры. По состоянию на июнь 2010 года, 81% организаций провели обзор стандартов и определили последствия перехода на каждый из них. Организация Объединенных Наций не входила в их число.

96. В число внешних пользователей входят члены руководящего органа, правительства, внешние ревизоры, политические и финансовые аналитики, рейтинговые агентства, СМИ и широкие слои общественности. Пользователям следует представлять финансовую информацию по таким вопросам, как ресурсы, контролируемые организацией, стоимость ее операций (затраты на предоставление товаров и услуг), подробная информация о движении денежных средств и другие финансовые данные, необходимые для оценки финансового положения организации и изменений в нем, а также для определения того, **функционирует ли она экономично и эффективно**. Пользователи могут также использовать финансовую отчетность для оценки эффективности управления ресурсами организации и соблюдения ею установочных документов. Иными словами, **качество информации, приводимой** в финансовых отчетах, определяет полезность этих отчетов для пользователей. В связи с этим учет по методу начисления требует от организаций ведения полного учета активов и пассивов на их балансах, а также определения и регистрации любых забалансовых операций.

Передовой метод 2

Для успешного перехода на МСУГС исключительно важно сначала провести анализ пробелов в рабочих процессах, процедурах, финансовой отчетности и функциональных элементах, разработанных в рамках СУСООН, а затем провести углубленный анализ требований и последствий перехода на каждый стандарт МСУГС.

3. Поэтапная и плановая стратегия

97. Организации не должны утверждать, что они соблюдают МСУГС, до тех пор, пока они не примут на вооружение и не апробируют все принципы и процедуры, регулирующие применение этих стандартов. В рамках стратегии внедрения стандартов каждая организация должна установить реалистичные сроки для внесения необходимых изменений в свою политику и процедуры, выбрав для этого либо стратегию "большого взрыва", т.е. заблаговременно запланировать дату перехода на новые стандарты по принципу дня "Д", либо пойдя по пути их постепенного внедрения по группам стандартов. Коллективным ответом системы Организации Объединенных Наций стал выбор «поэтапного подхода по принципу "большого взрыва"», при котором "первопроходцы" установили для перехода на новые стандарты дату 1 января 2008 года, а остальные – 1 января 2010 года. Вместе с тем факт остается фактом: стратегии некоторых организаций были плохо продуманы, а продолжительность переходного периода зависела от конкретных условий и ограничивающих факторов. В некоторых случаях значительное влияние оказали рекомендации консалтинговых фирм.

98. Опыт стран, которые первыми внедрили МСУГС (Новая Зеландия, Канада, Соединенные Штаты и Соединенное Королевство), показывает, что для перехода им понадобилось в среднем 10 лет. Для перехода на новые стандарты Франции, которая пошла путем "большого взрыва", по-

требовалось лишь пять лет (2001–2006 годы) благодаря четкому разделению обязанностей (уполномоченные и сертифицированные службы), рекомендациям британских, американских и канадских экспертов, но прежде всего благодаря помощи, которую на протяжении трех лет оказывала специализированная группа в составе 15 экспертов.

99. Как и ОЭСР, в тот же самый период (2000–2005 годы) и с тем же успехом ЕК пошла по пути использования хорошо подготовленного ускоренного процесса. Она обеспечила соблюдение предельных сроков, установленных в ее финансовых положениях, для подготовки ФВ, соответствующих международным стандартам; подготовила технико-экономическое обоснование и финансовые исследования в 2002 году; бухгалтерские исследования в 2003 году; а в 2004 году собрала всю необходимую информацию для расчета начального сальдо на 1 января 2005 года. Это свидетельствует о том, что **"стратегия большого взрыва" не только совместима с эффективным планированием, но и может служить для него хорошей опорой.**

100. Подход, основанный на принципе "большого взрыва", дает ряд очевидных преимуществ и способен помочь организациям быстрее обеспечить соблюдение МСУГС. В то же время этот подход сопряжен с более значительными рисками, поскольку в условиях моментального перехода на новую систему необходимо предпринять целый ряд синхронных действий, а это связано с трудностями для небольшой проектной группы или сложной организации. В Организации Объединенных Наций группа по переходу на МСУГС предпочла постепенно обеспечить соблюдение требований МСУГС в той мере, в какой это позволяют делать нынешние информационные системы Организации, сознавая, что 2013 год будет особенно трудным, поскольку одни подразделения будут вести учет в соответствии с СУСООН, а другие – в соответствии с требованиями МСУГС. Поиск решения ведется с группой по проекту "Умоджа". Однако в связи с этим возникают сомнения относительно реалистичности контрольного срока перехода на новые стандарты, приходящегося на 2014 год. Вне зависимости от стратегического выбора, и в особенности при применении этого подхода, **организациям рекомендуется, по согласованию со своими внешними ревизорами, обеспечить прогонку набора "пробных" счетов** с охватом девятимесячного периода, предшествующего представлению их первых годовых ФВ, соответствующих МСУГС, чтобы проверить уровень своей готовности к переходу на МСУГС. Это позволит им получить важную информацию о масштабах поправок и усовершенствований, которые необходимо внести для получения безоговорочного ревизионного заключения по их ФВ на конец года, соответствующим МСУГС. Они должны также регулярно обновлять свои планы внедрения МСУГС и бюджеты в соответствии с рекомендацией КР в адрес УВКБ⁷⁰ и БАПОР⁷¹.

101. В связи с этим возникает еще один вопрос о том, могут ли процессы, соответствующие МСУГС, **использоваться параллельно** с традиционными методами учета. По мнению Инспектора, существует **серьез-**

⁷⁰ A/63/5/Add.5, глава II, пункт 52.

⁷¹ A/63/5/Add.3, глава II, пункт 51.

ный и высокий риск принесения в жертву текущей деятельности для обеспечения будущего соблюдения стандартов и создания чрезмерной нагрузки для сотрудников, связанной с ведением работы по внедрению МСУГС в дополнение к их обычным обязанностям. Это может негативно сказаться на качестве решения задач на обоих направлениях и может воспрепятствовать какому-либо значимому сопоставлению данных между текущими и последующими финансовыми периодами.

102. Конкуренция между управленческими инициативами тоже может создавать серьезные риски, которые должны учитываться руководителями организаций и директивными органами. В 2009 году ПРООН с одобрения своего Исполнительного совета приняла решение перенести сроки перехода на МСУГС с 2010 на 2012 год. Она решила также изменить свой подход к внедрению всех стандартов МСУГС посредством переориентации с **поэтапного подхода на подход, основанный на принципе "большого взрыва"**. Главное соображение было связано со снижением рисков, обусловленных осуществлением многочисленных параллельных общеорганизационных инициатив по проведению реформ, прежде всего общесистемной реформы контрактных механизмов Организации Объединенных Наций и внедрения новой системы отправления правосудия, предусмотренных Генеральной Ассамблеей и запланированных на июль 2009 года. Перенос сроков обеспечил также выделение ПРООН достаточного времени и ресурсов для реализации всеобъемлющей программы управления преобразованиями (например, широкой профессиональной подготовки и распространения информации), а также выделить достаточно времени для страновых отделений с целью подготовиться к последствиям перехода на МСУГС, например посредством надлежащего укомплектования штатов и получения требуемых навыков. Это позволило бы избежать создания чрезмерной нагрузки для страновых отделений в 2008 году, когда они должны были реализовать ряд других крупных инициатив, в частности внедрить систему составления бюджетов, ориентированных на конкретные результаты, и перейти на стратегические планы.

Передовой метод 3

В случае серьезных изменений в условиях осуществления проектов организациям важно переоценить свою первоначальную стратегию внедрения МСУГС и внести в нее соответствующие коррективы.

4. Управление проектом

103. Эффективное управление, подконтрольность проекта, четкое определение обязанностей и постановка задач, активное участие всех заинтересованных сторон и синергизм между подпроектами имеют ключевое значение для упорядоченного перехода на МСУГС. Как заявил один официальный представитель ЕК, комментируя успешный опыт ЕС, "главный вопрос заключается не в стандартах и не в политике учета, а в управлении проектом".

104. По состоянию на июнь 2010 года, подробный график и план осуществления проекта имели 86% организаций (на декабрь 2009 года – 81%). Некоторые организации (например, ЮНИСЕФ, ПРООН, ВПП, ЮНЕСКО и ИКАО) имели официальные процессы управления проектами, которые зачастую являлись следствием уроков, извлеченных из управления предыдущими проектами и стратегическими инициативами. Другие организации (например, Продовольственная и сельскохозяйственная организация Объединенных Наций (ФАО), Международное агентство по атомной энергии (МАГАТЭ) и Управление Организации Объединенных Наций по обслуживанию проектов (ЮНОПС)) приняли на вооружение такие стандартизированные инструменты управления проектами, как PRINCE2⁷². Основными особенностями этого инструмента являются:

- акцент на бизнес-обосновании;
- определенная организационная структура группы по управлению проектом;
- основанный на конкретных продуктах подход к планированию;
- акцент на разделении проекта на регулируемые и контролируемые этапы; и
- гибкость, проявляемая на уровне, приемлемом для данного проекта⁷³.

105. Многие проектные группы имеют значительный компонент ИТ, поскольку системы ИТ необходимо модернизировать для поддержки МСУГС. Это порождает реальную взаимозависимость между проектами, и, например, трудности с финансированием проекта ОНР Организации Объединенных Наций стали одной из основных причин задержек с осуществлением проекта перехода на МСУГС. Были и другие причины, и КР рекомендовала закончить подготовку подробного графика и плана осуществления проекта перехода на МСУГС⁷⁴.

106. В дополнение к внедрению принципов учета по методу начисления меры, необходимые для обеспечения соответствия МСУГС, включают в себя **разработку новой комплексной системы учета**. Такая система должна предусматривать необходимые инструменты для представления счетов на базе метода начисления, включая информацию о методах учета, правилах оценки и принятых принципах учета. Это должно привести к повышению качества финансовой отчетности и к составлению более точного представления о финансовом положении организации с точки зрения активов и пассивов, исполнения бюджета и потоков денежных средств.

⁷² PRINCE2 ("Проекты в контролируемой среде") представляет собой основанный на процессах метод эффективного управления проектами – стандарт, широко используемый правительством Соединенного Королевства и частным сектором.

⁷³ См. <http://www.prince2.com/what-is-prince2.asp>

⁷⁴ A/65/5 (Vol.1), пункт 33.

107. С этой целью необходимо разработать **полный набор принципов учета**. По мнению ЕК, необходимо:

- определить тех, кто отвечает за разработку и пересмотр этих принципов до их окончательного утверждения;
- установить график разработки и утверждения;
- определить сделки и балансы, на которые требуется распространить принципы учета;
- установить уровень методического сопровождения этих принципов. (Когда работники знакомы с учетом по методу начисления и с применяемыми стандартами, вполне подходящим является минимальный уровень методического сопровождения);
- критически оценить существующие принципы учета для установления того, будут ли они подходящими при использовании нового метода учета;
- применять МСУГС или другие источники авторитетных методических указаний в отношении конкретных сделок и событий, подлежащих учету;
- составить полный перечень подлежащих учету событий как на балансе, так и за балансом;
- рассчитать конкретное начальное сальдо и ввести в действие процедуры внутреннего контроля⁷⁵, чтобы гарантировать точность и полноту данных;
- обеспечить внутренний контроль (принципы и процедуры, разработанные и введенные в действие руководством с целью гарантировать законность и регулярность операций, прежде всего посредством обеспечения защиты активов и информации, качества учетных записей, а также своевременного составления надежной финансовой и управленческой информации);
- обеспечить оперативную совместимость⁷⁶.

108. Инспектор установил, что группы по проектам работают наиболее эффективно, когда они в своих действиях придерживаются следующих принципов:

- четкое и согласованное распределение обязанностей внутри многодисциплинарной группы;
- определение конкретных лиц, представляющих каждую группу пользователей;

⁷⁵ Внутренний контроль в контексте бухгалтерского учета в широком смысле определяется как общий набор принципов и процедур, разработанных и введенных в действие руководством организации для сохранения активов и информации, качества учетных записей и для своевременной подготовки надежной финансовой и управленческой информации.

⁷⁶ См. Commission of the European Communities, Communication from the Commission, COM (2002).

- регулярное проведение совещаний группами на всех уровнях;
- усиленный акцент в рамках подхода группы не на жесткости, а на гибкости.



Риски:

- недооценка объема ресурсов, необходимых для группы по проекту;
- путаница в понимании соответствующих ролей группы по проекту и руководящего комитета;
- наличие сугубо формального руководящего комитета;
- доминирование одной функции в руководящем комитете⁷⁷ (или надзорном совете).

Передовой метод 4

Оптимальные результаты работы по переходу на МСУГС достигаются при подходе к этому процессу как к полномасштабному отдельному проекту. Для облегчения их внедрения следует взять на вооружение апробированные методологии планирования и осуществления, содержащие такие элементы, как четко определенные стратегические цели, конечные результаты, графики, основные вехи и процедуры контроля.

5. Общеорганизационное планирование ресурсов

109. Разработка новых систем ОНР является предпосылкой для поэтапного перехода организаций системы Организации Объединенных Наций на МСУГС. В настоящее время эти системы либо являются полностью готовыми и функциональными, либо находятся в процессе развертывания в полевых отделениях. **Всеобъемлющий анализ пробелов** должен подкрепляться **реалистичной оценкой задач, связанных с требуемыми изменениями. В таком случае группы по проектам МСУГС и ОНР должны в максимально возможной степени объединить свои усилия и тесно взаимодействовать друг с другом**⁷⁸.

110. **В случае таких "первопроходцев", как ЕК и ВВП, даже установление начальных сальдо оказалось колоссальной по своей сложности задачей.** Начальные сальдо финансовых ведомостей, соответствующих МСУГС, по состоянию на 1 января года "Г" будут основываться на остатках счетов по состоянию на 31 декабря года "Г-1", пересчитанных⁷⁹ со стандартов СУСООН на стандарты МСУГС.

⁷⁷ В руководящий комитет входят участники, представляющие такие звенья, как финансы, бюджет, кадры, ИТ, подготовка персонала, внешние сношения, пользователи на местах и ревизия.

⁷⁸ См. доклад ККАБВ А/64/531, конец пункт 12.

⁷⁹ ФВ за предыдущий год необходимо пересчитать, с тем чтобы финансовая информация соответствовала МСУГС.

111. Наглядным примером вызовов такого рода является опыт ЕК. Вся информация, необходимая для учета по методу начисления, была загружена в централизованную учетную систему ЕК в январе 2005 года. Она включала в себя более 7 000 счетов-фактур или платежных требований, 30 000 позиций по предфинансированию, 92 000 активов и 3 100 гарантий. Каждой службе⁸⁰ было предложено проверить точность этой загруженной информации к 1 мая 2005 года, и в июле 2005 года более чем 50 генеральным директорам (ГД) и руководителям служб было предложено официально подтвердить их начальные операционные остатки. После проверок и контроля каждый ГД подтвердил цифры, но попросил внести некоторые коррективы для обеспечения качества данных. Последнее подтверждение было получено в январе 2006 года. В 2005 году суть основной работы по переходу на новые стандарты заключалась в окончательном получении начальных **остатков по методу начисления** по состоянию на 1 января 2005 года, что оказалось чрезвычайно трудной задачей для ГД по бюджету и всех служб. Для обеспечения качества данных ГД по бюджету были проведены обзоры и проверки на соответствие.

Передовой метод 5

Для сведения к минимуму потенциальных переходных проблем имеет прямой смысл разработать стратегию составления соответствующих МСУГС начальных сальдо на установленную дату перехода (первый день первого года соблюдения стандартов), а также конечного сальдо на предыдущий день, основанного на ранее действовавшем стандарте учета (СУСООН), но легко переводимого на основу МСУГС в качестве начального сальдо на установленный год.

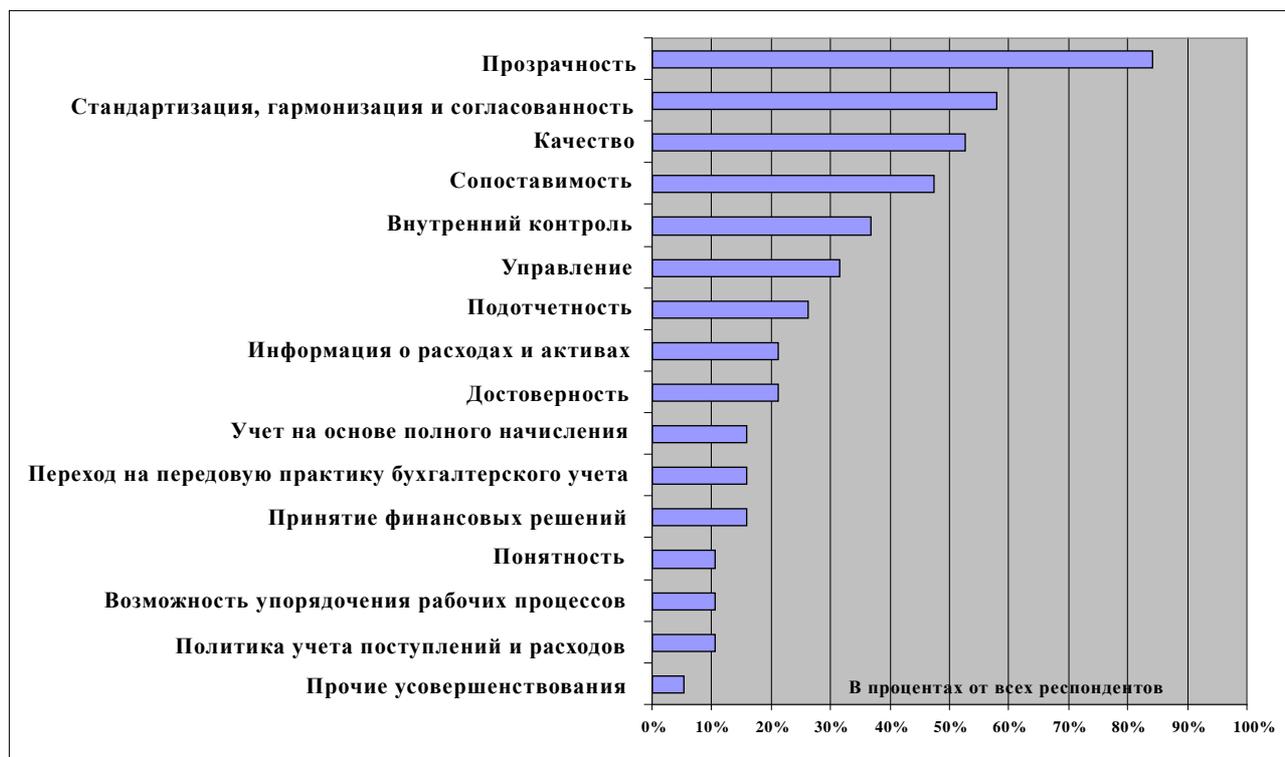
6. Поддержание контактов с руководящим органом и реализация его изначальных ожиданий

112. Государства-члены приняли решение перейти на МСУГС, исходя из ожидаемых выгод для их соответствующих организаций, и выделили для этого конкретные ресурсы. Поэтому руководящие органы вправе получать информацию о планах и реальном прогрессе на переходном этапе, даже если это означает необходимость прилагать усилия для составления докладов, упрощенно излагающих некоторые в высшей степени технические вопросы. В частности, руководители должны делиться своими ожиданиями и сравнивать их с реальными достижениями в духе подхода к управлению, ориентированному на конкретные результаты.

113. Ответы секретариатов на анкету ОИГ показывают, что основные выгоды, которые организации системы Организации Объединенных Наций ожидали получить от перехода на МСУГС, заключались в следующем: повышение уровня прозрачности ФВ (84,2% респондентов), стандартизация, гармонизация и согласованность (57,9%), качество (52,6%); сопоставимость (47,4%), улучшение внутреннего контроля (36,8%), а также другие выгоды, проиллюстрированные на диаграмме 2.

⁸⁰ Служба является административным подразделением в составе ЕК.

Диаграмма 2
Ожидаемые выгоды от соблюдения МСУГС



Источник: Ответы на анкету ОИГ.

Передовой метод 6

В целях обеспечения постоянной вовлеченности руководящих органов в процесс преобразований и мобилизации их поддержки регулярно информировать руководящие органы о прогрессе, достигнутом во внедрении МСУГС, и обращаться к ним с просьбой принять соответствующие решения, в частности о внесении необходимых поправок в финансовые положения и о выделении ресурсов на проект.

Ожидается, что выполнение нижеследующих рекомендаций позволит повысить уровень подотчетности, эффективности и результативности:

Рекомендация 1

Руководящим органам следует обратиться к исполнительным главам их соответствующих организаций с просьбой регулярно публиковать доклады о ходе работы по внедрению МСУГС.ок в финансовые положения и о выделении ресурсов на проект.

Рекомендация 2

Руководящим органам следует обеспечивать соответствующую поддержку, кадровые ресурсы и финансирование, необходимые для успешного и эффективного перехода на МСУГС.

7. Людские ресурсы

114. Согласно данным, полученным на основе ответов на анкету ЦГ, распространенную в январе 2009 года, 52% организаций имели занятого полное рабочее время штатного руководителя проекта, 33% имели руководителя проекта, работавшего по совместительству, а еще 14% на тот момент предстояло назначить руководителя проекта, занятого полное или неполное рабочее время (в июне 2010 года эта доля сократилась до 5%). По состоянию на июнь 2009 года 68% респондентов, ответивших на анкету ОИГ, сообщили, что они имеют необходимые людские ресурсы для работы исключительно над переходом на МСУГС. По состоянию на июнь 2010 года лишь 88% организаций, ожидавших обеспечить соблюдение этих стандартов в 2010 году, назначили руководителя проекта. Проекты перехода на МСУГС обычно поддерживаются небольшой группой (максимум четыре сотрудника) и руководителем проекта, занятым на проекте полное рабочее время. Другие члены этой группы обычно работают над проектом неполное рабочее время, выполняя эту работу в дополнение к своим обычным функциям. Исключительно важно, чтобы все организации анализировали требуемые изменения и **выявляли возможные пробелы в имеющихся у них людских ресурсах**. Им необходимо определиться в вопросе о том, использовать ли для получения требуемых экспертных знаний собственных сотрудников и/или для выполнения новых задач и решения новых проблем необходимо нанять внешних экспертов. Некоторые группы должны были согласовывать время, выделяемое на проект перехода на МСУГС, заблаговременно (например, Всемирный почтовый союз (ВПС)). В 2009 и 2010 годах одной из главных причин, приводившихся организациями в обоснование необходимости пересмотра сроков осуществления проекта, являлось отсутствие должным образом укомплектованной группы по переходу на МСУГС. Перемещение членов группы по переходу на МСУГС из одной организации в другую не способствует решению общей проблемы. По состоянию на июнь 2010 году полностью укомплектованные группы по переходу на МСУГС не имели шесть организаций.

115. Как явствует из уроков, извлеченных к настоящему времени, **начинать переход на МСУГС необходимо с базового анализа пробелов и проверки наличия необходимых навыков**, с тем чтобы определить характер экспертных знаний и опыта, которые имеются у внутренних специалистов по учету и финансам, и установить, **в какой мере и в течение какого срока потребуется привлечение внешних экспертов** для дополнения внутреннего потенциала.



Риск: стратегия, в которой не учитываются потребности в людских ресурсах для перехода на МСУГС, может привести к отключению от

данной работы сотрудников в тех случаях, когда их обычные функции вступают в конфликт с задачами проекта.

Передовой метод 7

В период перехода на МСУГС организациям следует определить потребности в дополнительных людских ресурсах в административной, бюджетной и финансовой областях и впоследствии выделить из бюджета соответствующие средства для обеспечения не только эффективного перехода на МСУГС, но и надлежащего потенциала для соблюдения МСУГС в будущем. В случае необходимости от руководящих органов или из других источников следует получить дополнительное финансирование при недопущении каких-либо конфликтов интересов.

Передовой метод 8

Для успешного перехода на МСУГС крайне важно учесть расходы на подготовку сотрудников. Необходимо обеспечить выделение финансовых ресурсов для подготовки внутренних экспертов по бухгалтерскому учету, бизнес-администрированию и управлению преобразованиями или для найма внешних экспертов.

116. Большинство организаций в своих ответах на анкету ОИГ заявили, что они имеют либо "достаточные", либо "частично достаточные" людские ресурсы. Однако с учетом установленных жестких графиков они столкнулись с **трудностями в деле выявления экспертов по МСУГС**. ФАО, ЮНИДО, УВКБ и ЮНОПС не имели достаточного числа сотрудников для успешного внедрения МСУГС. Кроме того, одновременно возникший спрос на экспертов по МСУГС (новый специфический профиль) со стороны правительств, муниципалитетов и организаций сделал их наем более трудной и дорогостоящей задачей. Хотя успех данного проекта зависит от имеющихся экспертных знаний, организации обычно могут предложить лишь краткосрочные контракты из-за бюджетных ограничений, а это делает контрактные условия менее привлекательными. Некоторые организации, включая Организацию Объединенных Наций, ЮНИСЕФ и ВПП, сочли, что включение дипломированных бухгалтеров в состав их проектных групп даст преимущества. Реагируя на обеспокоенность по поводу будущих потребностей в людских ресурсах, представитель Организации Объединенных Наций на совещании ЦГ подчеркнул необходимость незамедлительно приступить к найму дипломированных/сертифицированных бухгалтеров, а также определить способы их удержания, по крайней мере в течение периода внедрения новых стандартов. Комиссии ревизоров при проведении тщательного анализа вопросов, связанных с МСУГС в Организации Объединенных Наций, пришлось рекомендовать увеличить штатное укомплектование группы по

проекту⁸¹. В качестве примеров эффективной практики можно привести ЮНИСЕФ и ЮНЕСКО. Первая из этих организаций создала неформальную сеть специалистов для вовлечения в проект собственных экспертов, а вторая ожидает добиться высокой степени **вовлеченности сотрудников** на протяжении всего процесса. Ее политика нацелена на обеспечение использования в процессе внедрения этих стандартов полного понимания структуры и деятельности ЮНЕСКО, а также на облегчение удержания знаний о МСУГС внутри организации. В данном случае ключевую роль играет внутренняя группа по управлению проектом. Консультанты и международная бухгалтерская фирма "ПрайсуотерхаусКуперс" оказывает поддержку, главным образом в виде постоянных консультаций и помощи в управлении проектом, а также технического вклада после рассмотрения документации, посвященной МСУГС.

8. Финансовые ресурсы

117. **Несмотря на трудности с финансированием, почти все организации действовали в пределах бюджетов, выделенных для их проектов перехода на МСУГС, что порой создает значительные трудности для соответствующих сотрудников.** Для финансирования проекта организациям приходится использовать их регулярный бюджет, внебюджетные средства, резервные фонды, переходящие остатки и бюджетные профициты предыдущих лет. Если одни секретариаты оказались чрезвычайно точными в своих оценках, то другие недооценили потребности проекта перехода на МСУГС.

118. Анализ имеющихся, но не вполне сопоставимых данных по бюджетам МСУГС и ОПР показывает, что, если такие более крупные организации, как ПРООН и ФАО, имеют существенные бюджеты для их внедрения в абсолютном выражении (с учетом их размеров и большого числа периферийных отделений), то бюджеты МСУГС+ОПР более мелких организаций, таких как ВМО, Международная морская организация (ИМО) и Всемирный почтовый союз (ВПС), составляют значительную долю от их общих годовых бюджетов. В ВОЗ проект перехода на МСУГС не считался специфическим. Кроме того, мобилизация финансирования для этого проекта в пределах более мелких организаций оказалась исключительно трудной задачей, особенно когда ассигнования могут быть обеспечены только за счет "переноса" остатков бюджетных средств (например, в ИКАО) или за счет профицитов предыдущих лет (субоптимальные решения в случае ограничительной бюджетной политики или несовмещенных бюджетных циклов). С июня 2010 года все организации утвердили бюджеты для их перехода на МСУГС. КР рекомендовала Пятому комитету Генеральной Ассамблеи Организации Объединенных Наций обеспечить тщательный контроль за расходами для недопущения их чрезмерной и неоправданной эскалации (12 мая 2009 года).

9. Система ОПР и ее взаимосвязь с переходом на МСУГС

119. Система **общеорганизационного планирования ресурсов (ОПР)** обеспечивает интеграцию всех данных и процессов в рамках единой

⁸¹ A/65/59(Vol.1), пункт 33.

системы ИТ. Это предполагает консолидацию нескольких или всех приложений ПО организаций, включая финансы, людские ресурсы, логистику, закупки, управление запасами и т.д. Например, когда размещается заказ на закупку, инициируется процесс закупки, отбирается поставщик, заказываются и принимаются на складе товары, поступает и оплачивается счет-фактура. Данные об этой деятельности поступают через различные функциональные подразделения организации. Каждое подразделение улавливает подробные данные, имеющие актуальное значение для его операций, и в конечном счете вносит вклад в подготовку ФВ. Преимущество ОПР заключается в том, что пользователи могут получать соответствующую информацию в одной и той же системе в любое время, вместо того чтобы вести ее поиск во многих отдельных программах. Именно поэтому система ОПР обеспечивает наилучшее соблюдение стандартов МСУГС, требующих поступления данных из многих функциональных звеньев одной и той же организации.

120. Переход на МСУГС требует особого анализа пробелов во всех существующих (старых) информационных системах в целях установления того, способны ли они обеспечить поддержку составления счетов по методу начисления (включая инвентарные регистры и регистры клиентов и поставщиков); взаимодействовать с другими системами; а также обеспечить необходимую безопасность. По состоянию на июнь 2009 года 91% организаций произвели оценки изменений, которые требуется внести в их информационные системы.

121. Чтобы обеспечить условия, необходимые для соблюдения МСУГС, большинству организаций пришлось обновить свои существующие системы ОПР или заменить свои старые системы (например, комплексную систему управленческой информации (ИМИС), используемую Организацией Объединенных Наций). Изменения в процедурах бухгалтерского учета для соблюдения МСУГС дают возможность внедрить новые оптимизированные процессы посредством разработки, адаптации или замены существующих систем. Основания для внедрения новой системы ОПР включают в себя необходимость интеграции различных систем или то обстоятельство, что большинство старых систем более не в состоянии обслуживать определенные процессы, которые требуются в соответствии с МСУГС, особенно в связи с тем, что их первоначальная цель заключалась в механизации ручных операций, а не в модернизации рабочих процессов. Это служит объяснением тому, почему крупные, децентрализованные организации, такие, как ВОЗ, ФАО и Организация Объединенных Наций, приняли решение увязать переход на МСУГС с проектами ОПР с привлечением периферийных и децентрализованных отделений. По состоянию на июнь 2010 года 90% организаций произвели оценки изменений в их системах.

 **Риски:** Сохранение этих старых систем и попытки модернизировать их могут потребовать ручных операций, которые повысят риск неточности и неполноты данных, получаемых отчасти вручную и используемых для подготовки ФВ.

С другой стороны, тесная увязка проектов перехода на МСУГС с крупными новыми проектами внедрения ОПР с участием периферийных

и децентрализованных отделений повышает риск значительных задержек вкуче с неопределенностью графиков, поскольку их осуществление зависит от финансирования, а также от управления проектами внедрения ОПР.

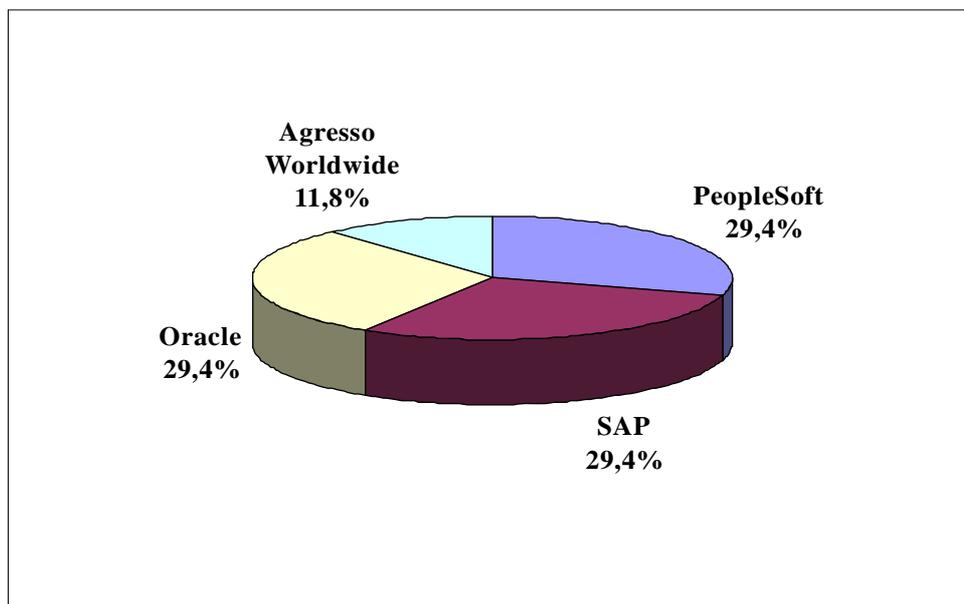
122. С учетом специфики каждой организации и состояния ее архитектуры ИТ при проведении стратегического краткосрочного, среднесрочного и долгосрочного анализа затрат и выгод необходимо взвесить следующие альтернативные варианты:

- a) продолжение использования нынешней системы;
- b) применение подхода, основанного на едином коммерческом пакете (стандартный пакет или пакет с совместимыми модулями);
- c) внедрение новой комплексной системы с основным интегрированным пакетом, а также с секторальными системами, поддерживаемыми или разрабатываемыми в рамках общей архитектуры.

Идеальным вариантом было бы формирование всех полностью интегрированных функциональных элементов для обеспечения постоянной согласованности данных. Крупные организации и компании широко внедряют три коммерческих пакета ОПР. Они производятся компаниями PeopleSoft (которую недавно приобрела Oracle), SAP и Oracle. В число некоторых пакетов, наиболее широко используемых организациями среднего размера, входят такие системы второго яруса, как Exact Software, Agresso Worldwide и JD Edwards. Поскольку все они разрабатывались с прицелом на соблюдение стандартов МСФО, большинство разработанных в последнее время систем ОПР могут поддерживать стандарты МСУГС при условии настройки необходимых параметров. **Однако выбор системы ОПР основывается главным образом на потребностях организации, функциональности и соотношении цены и качества, предлагаемых поставщиком.** Чтобы разработать систему ОПР для такой крупной многофункциональной системы, как Организация Объединенных Наций, может потребоваться много времени. **Одна из главных проблем связана с тем, что эти разные системы ОПР не могут взаимодействовать друг с другом.**

123. Системы ОПР, внедренные различными организациями системы Организации Объединенных Наций (на основе имеющихся данных), указаны на диаграмме 3.

Диаграмма 3:
Выбор систем ОНР в организациях системы Организации Объединенных Наций



Источник: Ответы на контрольный перечень вопросов КСР и на анкету ОИГ.

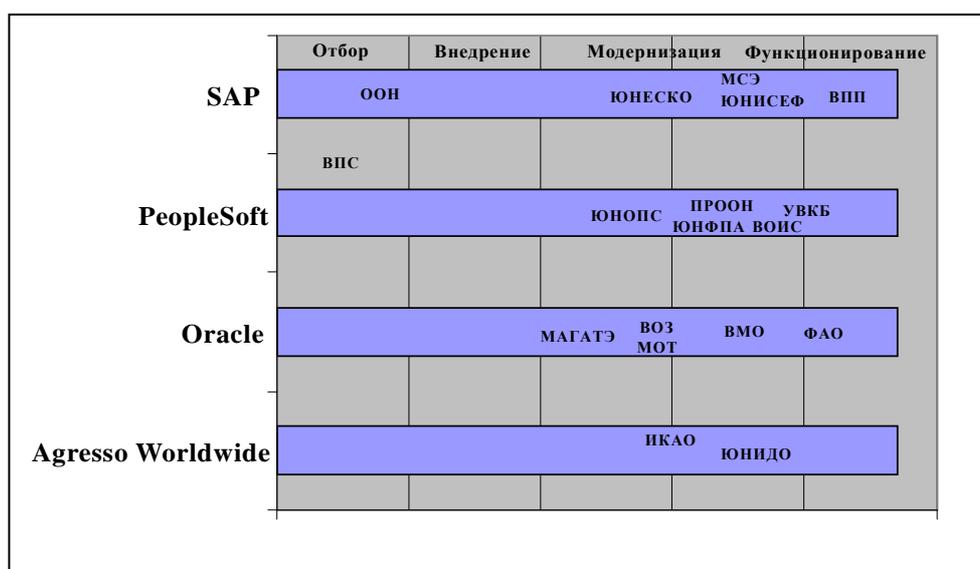
124. Для внедрения системы ОНР в крупных организациях необходима приверженность сотрудников и консультантов, специализирующихся на предварительной разработке, доводке и внедрении систем ОНР, и для этого может потребоваться несколько лет.

125. Системы ОНР в каждой организации системы Организации Объединенных Наций находятся на разных этапах внедрения (см. диаграмму 4 ниже). Большинство организаций, имеющих функциональные системы ОНР, находятся на этапе их модернизации, но, чтобы обеспечить соблюдение требований МСУГС, им, возможно, потребуется адаптировать последнюю версию или добавить новый модуль. Кроме того, некоторые организации, повторяя серьезную ошибку Организации Объединенных Наций с системой ИМИС, пока не развернули свою систему ОНР в отделениях за пределами штаб-квартир. В начале 2009 года Организация Объединенных Наций выбрала и инициировала новый проект ОНР под названием "Умоджа". В первом докладе о ходе работы над проектом "Умоджа"⁸² было спрогнозировано экспериментальное развертывание этой системы в четвертом квартале 2011 года и обеспечение полной функциональности системы ОНР в масштабах всей организации к концу 2013 года, что дает надежду на переход к составлению ФВ, соответствующих МСУГС, в 2014 году. Однако если некоторые из выводов, приведенных в докладе о ревизии Управления служб внутреннего надзора Организации Объединенных Наций (УСВН), касающихся управления людскими ресурсами в канцелярии директора проекта ОНР,

⁸² A/64/380.

в частности организационной структуры ОПР, а также опыта и экспертных знаний нанятых сотрудников, подтвердятся, то некоторые серьезные нарушения положений, регулирующих ЛР, финансы и закупки, создадут репутационный риск для проекта ОПР, с которым тесно увязан проект перехода на МСУГС.

Диаграмма 4
Этапы внедрения систем ОПР



Источник: Ответы на контрольные перечни вопросов КСР и на анкету ОИГ.

126. В начале 2009 года 76,2% организаций производили или уже завершили оценку соответствия своих систем ОПР требованиям МСУГС. ПРООН, Фонд Организации Объединенных Наций в области народонаселения (ЮНФПА) и ЮНОПС имеют совместную платформу ОПР; при этом ЮНФПА и ЮНОПС опираются на ПРООН в части результатов анализа.

127. К началу 2009 года после тщательного анализа своих старых систем на предмет их совместимости и синергизма с требованиями МСУГС несколько организаций модернизировали свои системы ОПР, а другие были вынуждены закупить новую систему ОПР, соответствующую МСУГС. По состоянию на июнь 2009 года 86% организаций завершили проведение исследований для определения потребностей в модернизации систем ОПР и одобрили их внедрение. Остальным пришлось пересмотреть свои контрольные сроки перехода на МСУГС, поскольку **их внедрение может быть обеспечено только параллельно с модернизацией существующих систем ОПР**. Вместе с тем УВКБ и ВПП указали, что МСУГС могут быть внедрены вовремя даже в случае задержки с модернизацией их систем ОПР, объяснив, что их нынешние версии систем ОПР способны поддерживать МСУГС при определенных ручных операциях и могут быть модернизированы после перехода на МСУГС (см. информацию о ВПП в приложении IV).

128. Некоторые организации, имеющие отделения на местах, такие как МОТ, столкнулись с трудностями в деле внедрения МСУГС и реализации соответствующего потенциала ОПР. Это организация, которая на момент проведения обзора ОИГ завершила развертывание своей системы ОПР, не имеет надлежащую инфраструктуру ОПР на местах и будет вынуждена для соблюдения требований МСУГС обрабатывать учетные данные вручную. И это не единичный случай. ЕК также столкнулась с трудностями при внедрении новых систем и обеспечении подготовки кадров в географически удаленных местах. Поэтому **крайне важно обеспечить учет местных потребностей на раннем этапе проекта.**

129. Фильтрация данных представляет собой процесс чистки существующих данных в старых системах для обеспечения того, чтобы данные, переносимые в новую систему ОПР, были значимыми, точными и согласовывались с требованиями нового формата. Зачастую фильтрация данных продолжается на заключительном этапе осуществления проекта или даже после его осуществления. Организации, как правило, недооценивают затраты сил и времени, необходимые для завершения этого процесса.

Передовой метод 9

Необходимо тщательно проанализировать существующие (старые) системы на предмет совместимости и синергизма с требованиями МСУГС при обеспечении полного учета потребностей и возможностей на местах.

10. Обеспечение осведомленности и коммуникационная деятельность

130. Осведомленность о процессе преобразований должна обеспечиваться через коммуникационную деятельность и профессиональную подготовку. Цель ознакомительной подготовки заключается в "доведении до сведения всех заинтересованных сторон информации о предстоящих преобразованиях и их влиянии на Организацию, побуждении сотрудников к тому, чтобы начать осмысливать последствия этих преобразований для их собственной сферы деятельности, и пробуждении у них заинтересованности в переходе на МСУГС. Ознакомительная подготовка рассматривается как один из ключевых компонентов общего процесса управления преобразованиями"⁸³. **Масштабы проектов перехода на МСУГС подразумевают необходимость обеспечения осведомленности о них директивных органов и старшего руководящего звена организаций.** Доведение нужных идей до нужных людей в нужном месте и в нужное время является ключом к эффективной коммуникационной деятельности, которая сама по себе имеет три правила: общаться часто, общаться открыто и общаться со всеми. Таким образом, ознакомительная подготовка этих целевых групп является даже более важной деятельностью, чем диалог с сообществом пользователей, которые окажутся в новой среде.

⁸³ A/64/355, пункт 68.

Передовой метод 10

Для формирования чувства коллективной причастности к проекту организациям следует потратить время и усилия для обеспечения того, чтобы все заинтересованные стороны понимали концептуальное видение, лежащее в основе перехода на МСУГС. Эта задача может решаться в различных формах: через профессиональную подготовку, выездные семинары, презентации для сотрудников, использование информационных продуктов и свидетельств людей, тесно связанных с достижением успехов за пределами организации.

131. Благодаря повышению осведомленности "руководители старшего звена и руководители программ будут иметь инструменты для получения более качественной информации о финансовых последствиях принимаемых решений; они будут в большей мере способны объяснять финансовые результаты, а также будут более подотчетны и в большей мере настроены ориентироваться на более долгосрочную перспективу в своих планах и финансовых решениях". Руководители среднего звена должны научиться использовать новую систему и достигать ожидаемые результаты. Они должны понять также, как изменится "контроль" за счет переноса акцента с "фактора времени" (которым манипулируют для освоения бюджетных ассигнований) на фактор используемых ресурсов и цены решений. Этот переход согласуется с тенденцией перехода на управление, ориентированное на конкретные результаты (УОКР), и вполне вписывается в эту тенденцию.

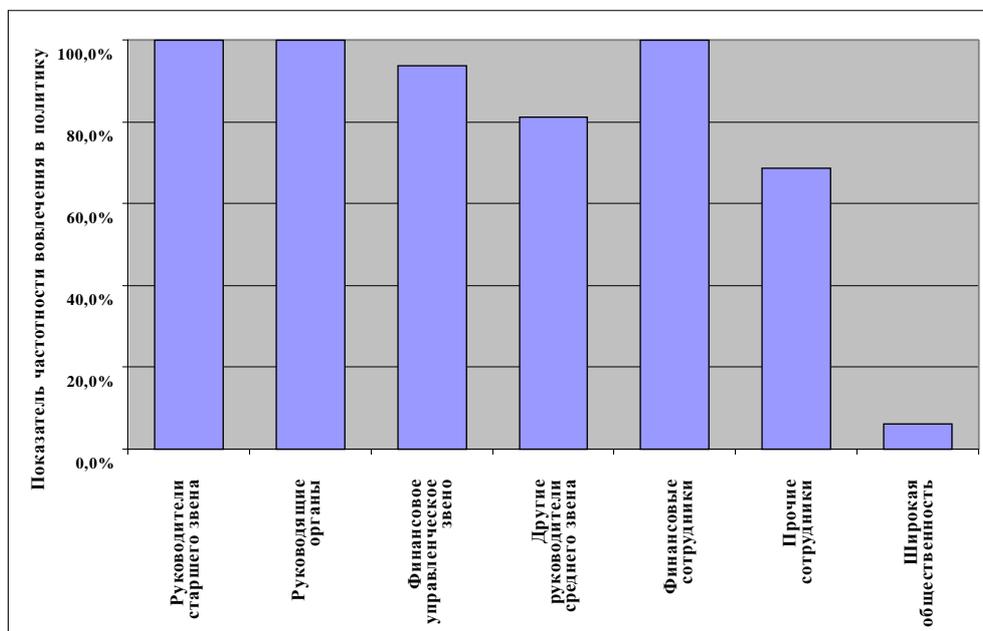
132. Переходные процессы на общеорганизационном уровне имеют решающее значение для усилий организации при проведении преобразований, но без перехода на индивидуальном уровне вероятность достижения успеха при проведении преобразований в организации значительно снижается. Руководители и рядовые сотрудники играют разную роль в этих переходных процессах. Роль руководителей заключается в том, чтобы убедить заинтересованные стороны (включая сотрудников) в необходимости преобразований. Для достижения успеха в окончательном переходе на новые системы важен каждый рядовой сотрудник⁸⁴. По состоянию на июнь 2010 года свои коммуникационные планы подготовили 86% организаций, что является значительным прогрессом по сравнению с декабрем 2010 года (48%), который впрочем, по всей вероятности, был достигнут слишком поздно.

133. Коммуникационные инструменты в международных организациях включают в себя использование Интернета или вебсайтов, вещательные средства, пресс-релизы, электронные бюллетени, доски объявлений, лекции экспертов для постоянных представительств и сотрудников, специальные мероприятия, презентации, конференции и т.д. По состоянию на июнь 2009 года лишь 63,6% организаций имели коммуникационные планы по проектам перехода на МСУГС; при этом, как это ни парадок-

⁸⁴ Mastering the transformation – New public management accrual accounting and budgeting, Deloitte, Netherlands 2004.

сально, фактически деятельность по повышению осведомленности начала осуществлять более значительная доля организаций (68,2%). Адресаты коммуникационной деятельности указаны на диаграмме 5 ниже.

Диаграмма 5
Коммуникационные планы в разбивке по целевым аудиториям



Источник: Ответы на анкету ОИГ.

11. Профессиональная подготовка

134. Согласно результатам общесистемного обследования, проведенного в 2007 году, подготовка по вопросам, связанным с МСУГС, в рамках всей системы Организации Объединенных Наций требовалась для 36 000 сотрудников, из которых 65% нуждались в ознакомительной подготовке, 25% – в начальной концептуальной подготовке, а 10% – в специализированной концептуальной подготовке⁸⁵. В 2008 и 2009 годах разделение труда между общесистемной группой по проекту перехода на МСУГС и отдельными организациями в вопросах разработки учебных материалов было несколько размыто и нуждалось в уточнении. Во втором очередном докладе Генерального секретаря о переходе Организации Объединенных Наций на МСУГС было уточнено, что ответственность за разработку своих планов профессиональной подготовки по вопросам МСУГС и осуществление учебных мероприятий в соответствии с этими планами несут сами организации, и было добавлено, что для оказания организациям поддержки в профессиональной подготовке по вопросам МСУГС был разработан общесистемный подход. Этот подход предусматривал три этапа: оценка потребностей в профессиональной подго-

⁸⁵ A/64/355, пункт 19.

товке; закупка программ профессиональной подготовки; и проведение профессиональной подготовки⁸⁶.

135. После опубликования в сентябре 2007 года запроса на подачу конкурсных предложений был определен победитель тендера ("Интернэшнл бизнес энд техникал консалтантс, инк."), и ожидалось, что в скором времени будет заключен контракт⁸⁷. Однако беседы, проведенные в 2009 году группой ОИГ, подтвердили, что из-за **нехватки ресурсов** учебные материалы не будут готовы до конца 2009 года. **Несмотря на это, группа Организации Объединенных Наций по МСУГС при поддержке внешнего поставщика услуг смогла окончательно определиться с содержанием учебных курсов, их формой и методами проведения.** Согласно данным обследования КСР, посвященного прогрессу в деле перехода на МСУГС за период по конец декабря 2009 года, 77% из 21 организации-респондента завершили анализ потребностей в профессиональной подготовке, а 59% закончили составление своих планов профессиональной подготовки. Вместе с тем более значительная доля организаций (согласно результатам обследования ОИГ – 52% в июне 2009 года) уже приступила к проведению профессиональной подготовки, хотя лишь 32% к этому моменту завершили составление планов профессиональной подготовки.

136. В числе вопросов, затрагивающих фактическую организацию профессиональной подготовки, отмечались потребность в проведении официальной оценки учебных материалов; адаптация курсов (внесение поправок в связи с изменениями в МСУГС); а также перевод учебных материалов на французский и испанский языки. Согласно предварительной оценке ПРООН, перевод курсов потребовал бы значительных ресурсов и времени. По мнению Инспектора, это требует политической воли, как было продемонстрировано ВПП, которая успешно разработала учебные материалы на английском, французском, испанском и арабском языках.

Передовой метод 11

Организациям следует обеспечить ознакомление действующих и будущих сотрудников, в частности руководителей и сотрудников, занимающихся вопросами снабжения и финансами, с новыми процедурами и требованиями посредством использования конкретных коммуникационных средств, включая руководства и учебные материалы на соответствующих языках.

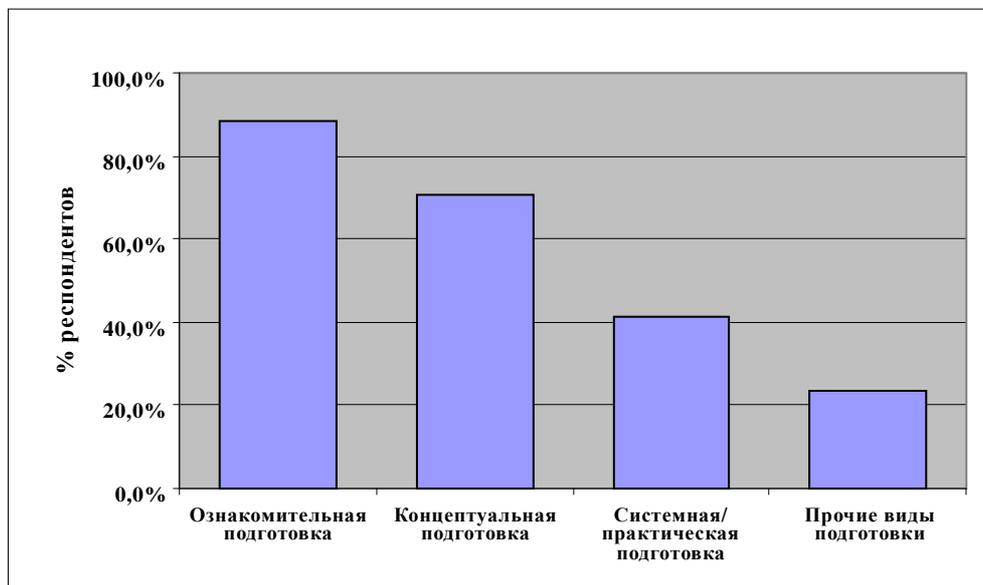
137. Обследование, проведенное ОИГ в марте 2009 года, показало, что 88,2% организаций уже обеспечили ознакомительную подготовку без использования материалов группы поддержки КСР. 70,6% предлагавшихся учебных курсов носили концептуальный характер; 41,2% – носили практический характер (часто при содействии поставщика ОНР); и еще 23,5% курсов были неутонченными модулями, касавшимися

⁸⁶ Там же, пункт 19.

⁸⁷ СЕВ/2008/HLCM/7.

МСУГС, включая подготовку по вопросам управления проектами. На диаграмме 6 ниже приводятся ответы 17 организаций на анкету ОИГ.

Диаграмма 6
Начавшаяся подготовка по вопросам МСУГС (март 2009 года)



Источник: Ответы на анкету ОИГ.

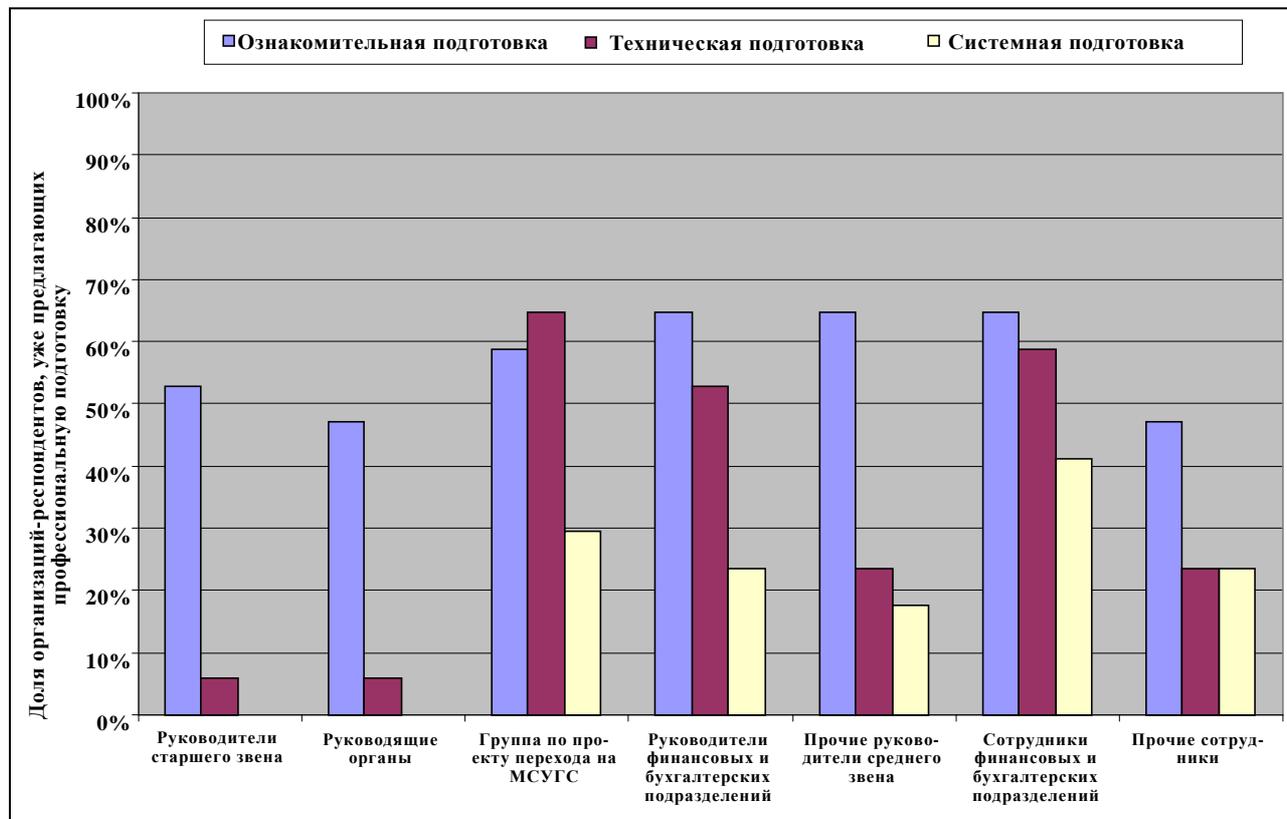
138. По мнению опрошенных организаций, учебную и коммуникационную деятельность следует синхронизировать с работой по внедрению стандартов.

 **Риск:** Организация профессиональной подготовки до внедрения соответствующих систем может снизить мотивацию персонала.

139. На диаграмме 7 ниже показано распределение типов подготовки, предлагаемых различным получателям такой подготовки по состоянию на март 2009 года, в сопоставлении с общим числом организаций-респондентов. **Крайне важно обеспечить получение ознакомительной подготовки руководителями старшего звена на раннем этапе проектного цикла в целях мобилизации полной поддержки ими осуществления проекта.** Делегатов соответствующих руководящих органов следует поощрять к участию в такой подготовке. Однако на весну 2009 года **практически в половине организаций руководители старшего звена и члены руководящих органов еще не прошли ознакомительную подготовку**, что ставит под сомнение их способность возглавить важные и необходимые реформы.

Диаграмма 7

Получатели профессиональной подготовки и типы предлагаемой подготовки



Источник: Ответы на анкету ОИГ.

12. Оценка рисков

140. Организациям было предложено также поделиться выводами оценок рисков в том случае, если они их проводили, с учетом того, что работа такого рода является важным фактором в деле успешного осуществления проектов. Согласно их ответам на контрольный перечень вопросов ЦГ по осуществлению проектов от января 2009 года, **более трети организаций (38,1%) не проводили никакой оценки рисков в связи с их проектом перехода на МСУГС.** В эту категорию входили:

- небольшие организации (ВПС, ЮНФПА);
- организации, у которых проекты перехода на МСУГС полностью или частично интегрированы в их проекты ОПР (ВОЗ, ВОИС); и
- организации, значительно отстававшие от графика осуществления их проектов (Организация Объединенных Наций, ЮНВТО).

141. В тех случаях, когда оценки рисков проводились, они не всегда подкреплялись официальной методологией оценки рисков, такой как

КОСО 2⁸⁸. Инспектор хотел бы подчеркнуть, что **оценка рисков является предпосылкой для управления рисками и ключевым фактором обеспечения достижения целей проекта**, как это было подтверждено КР при проведении ревизии ПРООН⁸⁹ и ЮНФПА⁹⁰. Положительным примером в этом отношении является ВОИС, которая провела оценку для определения потребностей в деле соблюдения графика перехода на новые стандарты в 2010 году и тех факторов, которые могли бы вызвать задержки.

142. Информация, собранная группой ОИГ, подтверждает факторы риска, упомянутые во втором очередном докладе Генерального секретаря о переходе Организации Объединенных Наций на МСУГС⁹¹. В докладе был добавлен еще один важный фактор: "более полное понимание масштабов и сложности необходимой работы после завершения оценки требующихся изменений в процедурах и системах". **Основными причинами перенесения сроков перехода на МСУГС являются:**

- недостающие модули или несовместимость ОПП с требованиями МСУГС (70% респондентов, участвовавших в обследовании). Например, устаревшая "доморошенная" Комплексная система управленческой информации (ИМИС) Секретариата Организации Объединенных Наций, разработанная в конце 1980-х годов и расширенная в середине 1990-х годов, потребовала полной переделки, что привело к опубликованию запроса на подачу конкурсных предложений и заключению в середине 2009 года контракта для ее замены в рамках общего управленческого проекта "Умоджа"; группа по проекту перехода на МСУГС в Организации Объединенных Наций работала в тесном взаимодействии с руководителями функциональных групп по проекту "Умоджа" для обеспечения учета связанных с МСУГС требований, предъявляемых к информационным системам, в процессе выбора программного обеспечения для системы ОПП (см. вышеупомянутый доклад, пункт 51, и готовящиеся к выпуску очередные доклады);
- дефицит или нехватка штатных кадровых специалистов с необходимыми техническими знаниями (30% респондентов). В качестве еще одной связанной с этим проблемы была указана проблема удержания людей, обладающих институциональными знаниями;
- бюджетные ограничения, пересмотры или сокращения финансирования (20% респондентов);

⁸⁸ Это название, которое использовалось сначала для обозначения модели управления средствами внутреннего контроля (КОСО 1992), а затем для обозначения модели управления рисками (КОСО 2, 2004 год), является аббревиатурой от названия Комитета спонсирующих организаций Национальной комиссии по проблемам фальсификации финансовой отчетности (Комиссия Тредуэя) после принятия закона Сарбанеса-Оксли от 2002 года.

⁸⁹ A/63/5/Add.1 (Supp.), пункт 191.

⁹⁰ A/63/5/Add.7 (Supp.), пункт 47.

⁹¹ A/64/355, пункт 27.

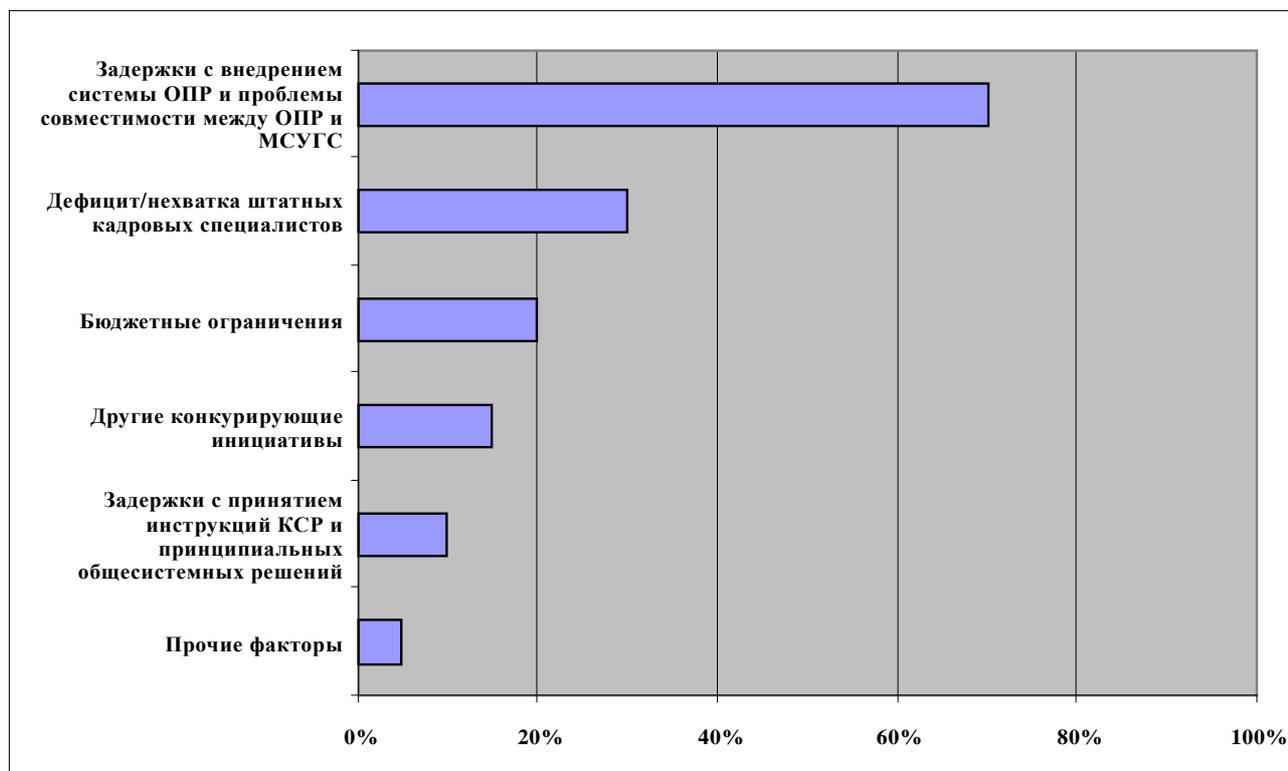
- другие конкурирующие инициативы в области реформ, иногда общесистемного уровня, отвлекающие внимание от МСУГС (15% респондентов). Например, ЮНИСЕФ выделил 12 осуществляемых крупных организационных инициатив на 2009–2011 годы помимо МСУГС; УВКБ находится в процессе внедрения новой системы УОКР, которая имеет более приоритетное значение, чем МСУГС, что ограничивает круг сотрудников, способных работать над МСУГС; а в ИКАО двумя другими параллельно осуществляемыми инициативами являлись внедрение новой системы ОПП и переход на составление бюджета, основанного на конкретных результатах (БКР);
- задержки в подготовке окончательных инструкций ЦГ или принципиальных общесистемных решений (10% респондентов); и
- ряд других факторов, таких как зависимость периферийных отделений и вспомогательных подразделений от соблюдения МСУГС в штаб-квартирах; неопределенность в вопросах, касающихся начальных сальдо и первоначального учета основных средств; задержки с подготовкой учебных материалов; неопределенность в вопросах реконфигурации рабочих процессов; и вопросы безопасности (5% респондентов).



Риск: отсутствие надлежащей стратегии снижения рисков

143. В этом отношении в качестве примеров передовой практики можно привести ЮНЕСКО и ВМО. ЮНЕСКО опубликовала рамочные основы политики в области внутреннего контроля, которые в едином документе обобщают пересмотренные рамочные основы финансовой политики, процедуры и процессы. Этот документ служит основой для разработки конкретных правил, политики и процессов для соблюдения требований МСУГС и обеспечивает общее понимание вопросов внутреннего контроля всеми сотрудниками. ВМО опубликовал всеобъемлющую таблицу с результатами оценки рисков, связанных с проектом МСУГС.

Диаграмма 8
Факторы рисков в представлении организаций



Источник: Ответы на контрольные перечни вопросов КСР.

Передовой метод 12

Всем организациям, переходящим на МСУГС, в соответствии с проектными целями следует принять на вооружение при осуществлении проектов стратегии и методы оценки рисков, управления ими и их снижения.

13. Надзор

144. Переход на МСУГС и представление ФВ по методу начисления окажут значительное воздействие на задачи надзора.

145. Чтобы удостовериться в соблюдении МСУГС, как внутренним, так и внешним ревизорам будет необходимо установить, ввело ли руководство организации в действие надлежащие меры внутреннего контроля и соответствующие процедуры проверки и насколько эффективными они являются.

146. Как внешним, так и внутренним ревизорам придется потратить силы и время, чтобы приобрести и/или освежить (в зависимости от их опыта и профессиональной квалификации) знания в области учета по методу начисления и конкретное знание МСУГС, а также адаптировать свою практику проведения ревизий к новым условиям контроля и изме-

нениям управленческой практики, чтобы привести методы своей работы в соответствие с новыми условиями. Например, новые процедуры отчета смены отчетных периодов⁹² делают закрытие счетов более сложным, расширяя тем самым сферу действия и повышая степень детализации процедур аудита.

А. Внешние ревизоры

147. Инспектор согласен с мнением организаций относительно того, что важная роль в рассмотрении изменений в учетной политике и представлении соответствующих замечаний, особенно в период перехода с одного стандарта учета на другой, отводится **внешним ревизорам**. После финансового периода, в котором, согласно утверждениям, будет обеспечено соблюдение МСУГС, **внешним ревизорам придется на независимой основе определиться в вопросе о том, какое дать заключение по общему соблюдению МСУГС: безоговорочное или с оговорками**. Их решение послужит заключением относительно технических и кадровых взаимосвязей, которые должны были обеспечить переход на МСУГС на протяжении нескольких лет. Исходя из того, что никто не обладает абсолютными знаниями в такой новой области, как применение МСУГС в МПО, единственным реалистичным путем для продвижения вперед является обеспечение готовности обеих сторон вместе извлечь знания из стандартов, а также из толкований, преобразующих эти стандарты в учетную политику (в частности, в рамках работы ЦГ), и из конкретных реалий работы организации. Примером этого процесса являются взаимоотношения между ВПП и НРУ, описанные в приложении IV.

148. Интересно отметить, что на Римском совещании ЦГ КР выделила следующие потенциально критичные вопросы на предмет их тщательного рассмотрения организациями:

- представление в ФВ фондов и целевых фондов;
- контроль за проектными активами;
- валютный курс: среднемесячный курс (Организации Объединенных Наций) или спотовый курс;
- достаточность порогового уровня капитализации;
- учет межфондовых остатков;
- погашение непогашенных обязательств (НО);
- учет поступлений от необменных операций;
- составление отчета о движении денежных средств;
- дисконтные ставки по обязательствам по линии МСПВО;
- консолидация;
- образцы (промежуточных) ФВ;

⁹² Процедуры аудита, используемые для установления того, была ли совершена сделка до или после окончания учетного периода, и, следовательно, для обеспечения того, чтобы сделки регистрировались в учетных записях и признавались в финансовых ведомостях тех периодов, к которым они относятся.

- практическая нецелесообразность вынесения внешними ревизорами заключения (первоначального или промежуточного) в отношении организации до завершения составления ФВ;
- годовые финансовые ведомости без проведения ревизии;
- постепенное внедрение (при условии, что отдельные стандарты соблюдаются с начала года).

149. Несколько организаций (ИКАО, ИМО, ЮНИДО, ВПП, ВОИС, ВОЗ, ВМО) подготовили свои промежуточные (имитационные) ФВ для рассмотрения их внешними ревизорами до представления своих первых ФВ, соответствующих МСУГС. Например, ВПП на промежуточном этапе дважды подвергала эти счета проверке. Вместе с тем, как это было справедливо подчеркнута КР, в отношении промежуточных ФВ не могут выноситься официальные ревизионные заключения. Тем не менее Инспектор считает, что **организациям необходимо непременно своевременно выявить и урегулировать любые нерешенные вопросы, которые могут привести к вынесению аудиторского заключения с оговорками.**

Передовой метод 13

Обеспечить планирование и подготовку промежуточных финансовых ведомостей на предмет их проверки внешним(ими) ревизором(ами) заблаговременно до даты окончательного внедрения стандартов во избежание неприятных сюрпризов.

150. Кроме того, высока вероятность несоответствий между аудиторскими заключениями, которые будут выноситься 10 высшими контрольно-ревизионными учреждениями, занимающимися ревизионной проверкой счетов организаций системы Организации Объединенных Наций⁹³, поскольку их опыт в деле ревизионной проверки счетов на базе МСУГС разнится. Некоторые из них к настоящему моменту уже участвовали в проведении таких ревизионных проверок: Швейцарское федеральное ревизионное управление (швейцарские государственные органы используют МСУГС в качестве своих стандартов учета); Национальное ревизионное управление (НРУ) Соединенного Королевства (МСУГС используются в государственных счетах Соединенного Королевства, и НРУ проверяло счета ВПП, составленные на базе МСУГС); Французская счетная палата также использует свой новый опыт проверки счетов французского правительства, руководствуясь подходом, основанным на МСУГС.

151. Таким образом, методические указания имеют колоссальное значение. НРУ разработало инструменты, способные помочь внешним аудиторам в ревизионной проверке соблюдения МСУГС. Оно опубликовало также "Руководство по соблюдению МСУГС", призванное помочь организациям-клиентам в понимании предпосылок для вынесения безоговорочного ревизионного заключения; оно содержит поэтапный контроль-

⁹³ Германия, Индия, Канада, Китай, Пакистан, Соединенное Королевство, Филиппины, Франция, Швейцария и Южная Африка.

ный перечень вопросов для оказания помощи специалистам-практикам в обеспечении составления счетов в соответствии с требованиями МСУГС. В руководстве указываются требуемые обстоятельства и свидетельства, которые руководители должны предоставить внешним ревизорам; а также приводятся иллюстрации тех связанных с аудитом вопросов и проблем, которые могут возникнуть и которых необходимо избегать. В случае организаций системы Организации Объединенных Наций эталоном, разумеется, является руководство, одобренное КСР. Тем не менее все еще необходимо обеспечить своеобразную рамочную основу, которая регулировала бы взаимодействие между организациями и их внешними ревизорами. Рамочную основу, которую примет ЦГ, должна обсудить ГВР. Инспектор воздерживается от вынесения каких-либо рекомендаций этому органу, что было бы весьма необычным для ОИГ, но он надеется, что эта рамочная основа позволит легче применять передовые методы 13 и 14.

Передовой метод 14

Как можно скорее наладить и поддерживать двусторонний диалог между организацией и ее внешним(ими) ревизором(ами) по вопросу о переходе на МСУГС для содействия обеспечению того, чтобы как внешние, так и внутренние ревизоры получили глубокое представление о новой системе и ее воздействии на контрольные процедуры, поскольку применение МСУГС потребует перехода на бухгалтерский учет по методу начисления.

В. Внутренние ревизоры

152. Все более активное подключение внутренних ревизоров к решению вопросов МСУГС является одним из факторов, обеспечивающих разработку надлежащих процедур, позволяющих составить объективное представление о финансовом положении и результатах деятельности организаций. К сожалению, Руководящие указания в отношении стандартов внутреннего контроля для государственного сектора Международной организации высших ревизионных учреждений (МОВРУ), обновленные в 2004 году и одобренные МОВРУ, могут иметь лишь ограниченную ценность при практическом использовании.

153. В ходе обзора Инспектор отметил, что степень вовлеченности внутренних аудиторов в процесс преобразований между организациями значительно варьировалась в зависимости от уровня открытости и приверженности, а также от политики группы по проекту. В одних организациях внутренние ревизоры вообще не участвовали в этом процессе или выполняли лишь роль наблюдателей, тогда как в других они принимали активное участие и отслеживали прогресс, обсуждали трудности при осуществлении проекта и обменивались мнениями по поводу зон риска с членами группы по проекту. На момент встречи с Инспектором внутренние ревизоры принимали участие в этом процессе следующим образом:

- готовили обзоры проектов перехода на МСУГС (например, ПРООН, ЮНИСЕФ и ВПП);
- действовали в качестве наблюдателей в Руководящем комитете по проекту перехода на МСУГС (ИКАО, ПРООН, ВПС, ВМО, ЮНЕСКО);
- участвовали в неофициальных консультациях и выносили рекомендации по тем изменениям, которые необходимо внести в финансовые положения или правила (МОТ, МСЭ, ЮНФПА, ВМО, ЮНОПС);
- проводили обзор процессов и пробелов в проектах (ФАО, БАПОР) и участвовали в обсуждениях с внешними ревизорами (ЮНФПА);
- проводили проверку процесса управления преобразованиями, проводили обзор учетной политики, координировали действия с КР и одобряли планы профессиональной подготовки (БАПОР);
- проводили оценку рисков в связи с проектом (ВМО);
- проводили проверку объектов ОС и товарно-материальных запасов на местах (УВКБ);
- никак не участвовали (Организация Объединенных Наций, ЮНИДО) в работе группы по МСУГС, а внешний ревизор играл важную надзорную роль;
- в ходе ревизионных проверок выносили рекомендации относительно укрепления группы по проекту перехода на МСУГС за счет ввода в ее состав координатора по управлению процессом преобразований и координатора по управлению проектом в целях снижения степени опоры на консультантов и обеспечения стабильности основных управленческих функций.

154. Подгруппа внутренних ревизоров представила подробный документ о роли внутренней ревизии в переходе на МСУГС на совещании представителей служб внутренней ревизии ООН (ПСВР ООН) в сентябре 2008 года в Вашингтоне⁹⁴. В этом документе были определены основные функции внутренней ревизии в переходе на МСУГС для обеспечения правильной оценки снижения рисков и управления рисками, связанными с переходом на МСУГС, посредством проверки результатов анализа пробелов на раннем этапе; а также проведения проверок на основе серии обзоров проекта перехода на МСУГС на таких различных этапах, как инициирование проекта, основные вехи и конечные результаты, на которых внутренние ревизоры могут дать руководству организации полезные советы в деле перехода на МСУГС. Для них эти функции могли бы включать в себя вынесение методических рекомендаций по вопросам руководства и управления рисками; по результатам проекта и согласованным датам; по начальному балансу; модернизации систем и закры-

⁹⁴ "UNSAS to IPSAS conversion – adoption of IPSAS by the UN: what should be the role of Internal Audit Service?".

тию проекта; все это охватывает большинство компонентов перехода на МСУГС. В документе были предложены также потенциальные функции внутренней ревизии на переходном этапе, но в то же время было отмечено, что "консультативная роль внутренней ревизии и время проведения различных обзоров уже сами по себе могут породить риски для объективности внутренней ревизии". Поэтому для сохранения их независимости и объективности внутренним ревизорам было рекомендовано не вмешиваться в процесс принятия решений о переходе на МСУГС или их внедрении посредством, например, "проведения анализа пробелов или навязывания принципов учета".

155. Тема МСУГС была вновь рассмотрена ПСВР ООН в 2009 году на основе твердого фундамента в виде накопленного в последнее время опыта и извлеченных уроков. Позднее подгруппа ПСВР ООН по МСУГС заострила внимание на **ответственности руководства** (организаций и, в частности, групп по проектам МСУГС и ОПР), которое является подотчетным в вопросах постоянной проверки новых систем внутреннего контроля, вводимых в действие на этапе предварительного внедрения. И вновь внутренние ревизоры, представляющие 14 организаций, справедливо предостерегают от перекалывания на ревизоров ответственности руководства организаций в этой области.

Передовой метод 15

На этапе предварительного внедрения МСУГС руководители, отвечающие за рабочие процессы, должны регулярно проводить проверку внутренних процедур контроля для обеспечения точности данных.

Передовой метод 16

Обеспечить проведение независимых и всеобъемлющих тестирований и проверок системы к моменту ее окончательного внедрения.

С. Ключевой показатель: ожидаемые сроки обеспечения организацией соблюдения стандартов

156. **В соответствии с требованиями МСУГС** организации могут считаться полностью соблюдающими МСУГС только после того, как их внешние ревизоры вынесут безоговорочное заключение по их ФВ. По этой причине КР, проводя ревизию ФВ Организации Объединенных Наций за двухгодичный период 2006-2007 годов, рекомендовала Организации постоянно проводить обзор основных вех в деле перехода на МСУГС. Доклад о ходе внедрения стандартов от февраля 2010 года показал, что только восемь организаций не выбивались из графика перехода на МСУГС в 2010 году. С учетом письменных ответов на анкету ОИГ и бесед, проведенных Инспектором в ходе его первых поездок, Инспектор выразил серьезные сомнения по поводу достижимости цели перехо-

да всей системы на эти стандарты в 2010 году, которые впоследствии подтвердились.

157. В 2009 году 76% организаций-респондентов заявили, что их руководящие органы отдавали себе отчет в последствиях перехода на новые стандарты, когда они голосовали за внедрение МСУГС в 2006 и 2007 годах. На тот момент, следуя рекомендациям ЦГ и КСР, большинство организаций наметили в качестве крайнего срока обеспечения соблюдения стандартов финансовый период, заканчивающийся 31 декабря 2010 года, а несколько организаций-"первопроходцев" запланировали сделать это в 2008 году.

158. **Первоначально ЦГ** дала лишь краткое и общее описание общих выгод и последствий перехода на МСУГС, заявив, что их "внедрение будет иметь серьезные последствия для бухгалтерского учета, финансовой отчетности и соответствующих систем ИТ организаций; это будет также иметь важные последствия для систем составления бюджетов, финансирования и управления организаций"⁹⁵. Однако ни одна из организаций не находилась в 2006 году на одной и той же исходной точке, а документ, использовавшийся большинством секретариатов и выпущенный с их собственными соответствующими логотипами в целях мобилизации поддержки их руководящих органов, не давал и, по всей вероятности, не мог дать представления о степени готовности каждой организации к переходу на МСУГС или о масштабах и продолжительности процессов изменений, требовавшихся от многих для обеспечения соблюдения этих стандартов.

159. Инспектор может подтвердить, что уровни готовности к внедрению стандартов различных организаций значительно варьировались из-за их разных размеров и условий, а также из-за степени совместимости их систем ОПР с требованиями МСУГС в 2005–2006 годах.

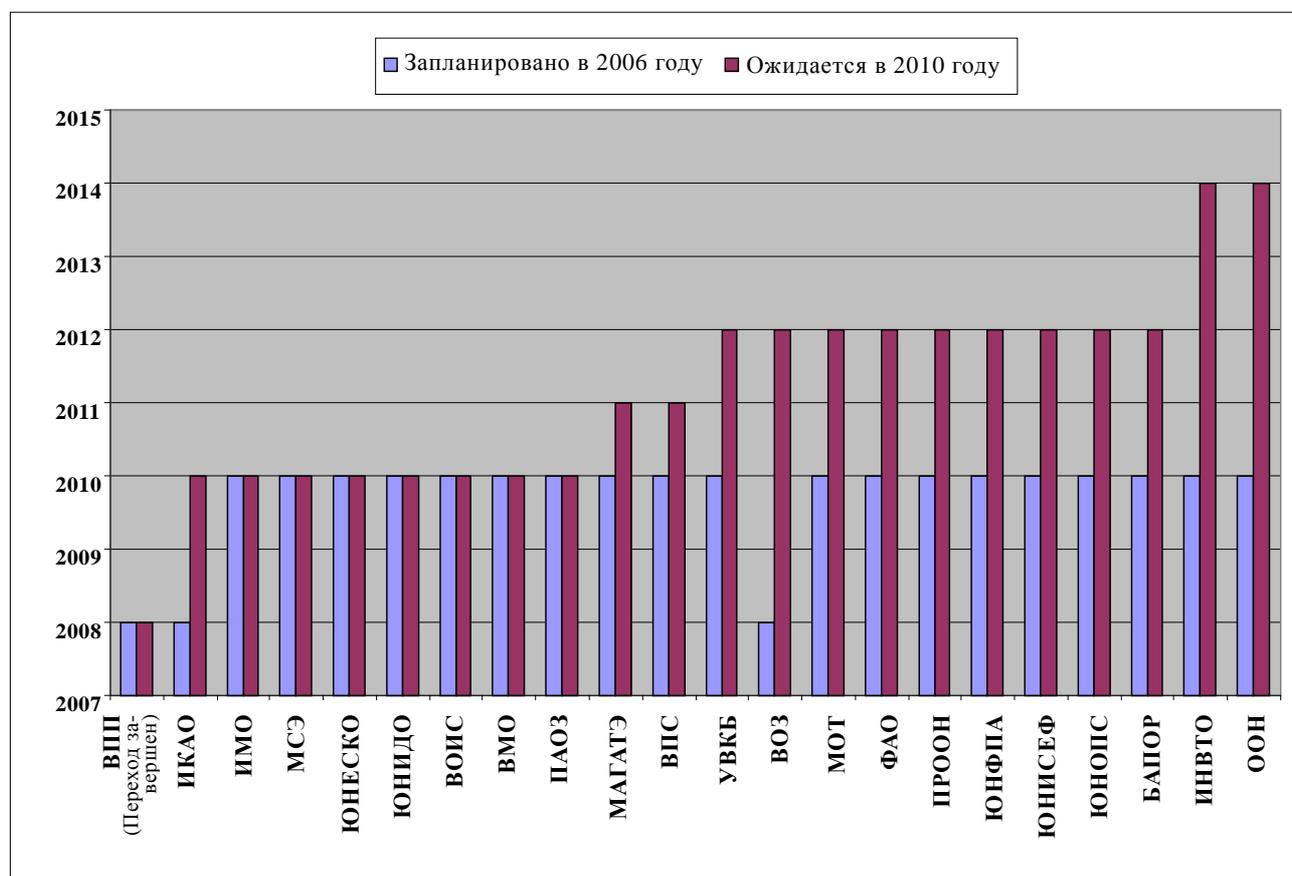
160. **Решения ЦГ, КВУУ, КСР и Генерального секретаря, принятые в 2005 и 2006 годах⁹⁶, можно подвергнуть критике за то, что они вынудили все организации выбрать один и тот же год для перехода на новые стандарты независимо от уровня их фактической готовности.** Вместо этого следовало бы выделить достаточное время для проведения сначала технико-экономического обоснования. Более того, для информирования руководящих органов о предпосылках успешного перехода на МСУГС необходимо было подготовить гораздо больше документов.

⁹⁵ November 2005: recommendation 25 to the HLCM, para. 4.

⁹⁶ См. Chap. II.5 above, 2005-2007: The political decisions to adopt IPSAS.

Диаграмма 9

Запланированный и ожидаемый год полного перехода на МСУГС по состоянию на февраль 2010 года (на основе информации, представленной организациями)⁹⁷



Источники: Очередные доклады Генерального секретаря о переходе на МСУГС.

161. Из трех планировавшихся "первопроходцев" лишь ВПП полностью перешла на МСУГС на год, закончившийся 31 декабря 2008 года, в соответствии с планами благодаря благоприятным начальным условиям и целенаправленным усилиям (см. приложение IV, где приводится более подробная информация); ВОЗ, которая перешла на ряд отдельных стандартов МСУГС с 2008 года в тесной увязке с внедрением системы ОПР, теперь, как ожидается, обеспечит соблюдение этих стандартов в 2012 году, после того как ее система ОПР будет развернута в остальных звеньях Организации. ИКАО, которая перешла на учет своей закупочной деятельности по методу начисления с января 2008 года, когда была завершена первая фаза развертывания ее системы ОПР и был принят принцип фактических поставок, ожидает перехода на МСУГС с 2010 года.

162. Из остальных 19 организаций, охваченных обзором, соблюдение МСУГС на 1 января 2010 года в соответствии с планами, как ожидается, обеспечат 7 организаций: ИМО, МСЭ, ПАОЗ, ЮНЕСКО, ЮНИДО, ВОИС и ВМО. Из остальных 12, как теперь ожидается, внедрят

⁹⁷ СЕВ/2010/HLCM/7.

МСУГС в 2011 году (МАГАТЭ и ВПС), 8 в 2012 году (ФАО, МОТ, ПРООН, ЮНФПА, УВКБ, ЮНИСЕФ, ЮНОПС, БАПОР) и 2 в 2014 году (Организация Объединенных Наций и ЮНВТО)⁹⁸. Это не должно вызывать удивления с учетом неожиданно сложного характера и масштабов подготовки и изменений, требующихся для обеспечения полного соблюдения МСУГС, а также - в случае многих организаций - одновременной реализации других масштабных управленческих инициатив. Это свидетельствует о том, что подталкивание организаций к внедрению МСУГС всего лишь через четыре года после принятия политического решения Генеральной Ассамблеи, как на этом настаивали в 2005 году сторонники выбора 2010 года в качестве контрольного срока, не было ни технически обоснованным, ни реалистичным. Это тем более касается тех организаций, которые значительно отставали от графика в деле внедрения учета по методу начисления, имели неадекватные системы ОПР и сталкивались с проблемой нехватки подготовленных сотрудников. По мнению одной из ключевых фигур, высказанному в беседе с Инспектором в 2008 году, "переход на новые стандарты в 2010 году - это всего лишь лозунг".

163. Задержки с выходом на основные установленные вехи вынудили некоторые организации пересмотреть график осуществления этого проекта в 2009 или 2010 годах, и этот шаг всячески поощрялся КВУУ. Организация Объединенных Наций, например, перенесла внедрение стандартов на 2014 год, с тем чтобы выделить больше времени для синхронизации перехода на новые стандарты с внедрением новой системы ОПР, заявив, что "самый важный вопрос в связи с переходом на МСУГС заключается в установлении требований в отношении информационных систем, необходимых для успешного перехода на МСУГС, и синхронизации планов работы по переходу на МСУГС с проектом ОПР"⁹⁹. По состоянию на июнь 2009 года решение о применении поэтапного подхода (т.е. о внедрении стандарта за стандартом) приняли 62% организаций, предвидевших задержки с осуществлением этого проекта. В некоторых случаях на решение о переносе контрольных сроков повлиял также фактор наличия ресурсов.

V. МСУГС и финансово-экономический кризис

164. Глобальный финансово-экономический кризис оказывал влияние на этот проект разными путями:

- он сделал финансирование перехода на МСУГС, которое и без того было скромным, а порой даже слишком скромным для обеспечения полной эффективности, еще более затруднительным и в большей мере зависящим от понимания и доброй воли старшего руководящего звена и директивных органов, особенно в условиях одновременной реализации ряда конкурирующих управленческих инициатив и ужесточения требований государств-членов, которые и без того неохотно идут на утверждение дополнительных расходов и кадровых ресурсов;

⁹⁸ СЕВ/2010/HLCM/26.

⁹⁹ A/62/806.

- он показал, насколько важно иметь более качественную информацию о финансовом положении организаций и о соответствующих рисках, с которыми они сталкиваются. **Кредитный кризис усилил необходимость обеспечения подотчетности в государственном секторе** и прозрачности в его финансовых операциях;
- он породил **острые споры между бухгалтерами относительно проциклического воздействия международных стандартов финансовой отчетности и методов измерения справедливой стоимости¹⁰⁰ во времена кризиса**. Прежде всего это касается МСУ 39 и МСУГС 15 (финансовые инструменты: раскрытие и представление информации). Первый из этих стандартов был подвергнут критике за содействие усилению неустойчивости балансов в силу содержащегося в нем требования о том, чтобы по справедливой стоимости оценивался широкий круг активов.

165. Бухгалтеры, которых подтолкнули к действиям сначала политическое давление на волне краха компании "Лиман бразерс", а затем встречи "двадцатки", отнеслись к этой проблеме очень серьезно. МСБ организовала на своем совещании Глобального совета целый ряд семинаров для обсуждения истоков финансового кризиса и вопроса о том, что могут сделать бухгалтеры, регуляторы и правительства для предупреждения будущих кризисов. СМСУ и ССФУ достигли договоренности о совместных и оперативных действиях по разработке общих стандартов, касающихся забалансовой деятельности и учета финансовых инструментов. Кроме того, они согласились опубликовать предложения для замены их соответствующих стандартов по финансовым инструментам общим стандартом "в течение месяцев, а не лет"¹⁰¹. Оба эти органа пояснили, что компании не обязаны использовать рыночные цены в условиях угнетенного состояния экономики. Со своей стороны, МСУГС недавно разработал дополнительные стандарты МСУГС (28, 29 и 30), которые базируются на моделях стандартов МСУ 32, 39 и 7 и которые касаются тех же вопросов представления, признания, а также оценки и раскрытия информации.

166. Как и в случае любых других бухгалтерских стандартов, в стандарты МСУГС постоянно вносятся усовершенствования и модификации, влекущие за собой соответствующие изменения в учетной политике организаций системы Организации Объединенных Наций. В апреле 2009 года "двадцатка" призвала ССФУ и СМСУ "добиться значительного прогресса в разработке единого набора высококачественных глобальных стандартов учета к концу года"¹⁰². Инспектор приветствует усилия, предпринимаемые СМСУ и ССФУ в целях сближения МСФО

¹⁰⁰ Справедливая стоимость – это сумма, на которую можно обменять тот или иной актив или погасить обязательство между осведомленными и согласными на операцию сторонами при независимых сделках (терминология МСУГС).

¹⁰¹ Joint FASB-IASB press release (24 March 2009).

¹⁰² Подробности см. *Risk*, May 20-2009.

и ГААП в частном секторе, то есть поощрение "сближения стандартов учета", что является одним из идеалов в бухгалтерской профессии.

167. Однако в связи с этим возникает вопрос о том, как единый набор стандартов бухгалтерского учета, разработанный для обслуживания частного коммерческого сектора, может удовлетворить специфические потребности субъектов государственного сектора и некоммерческих организаций, где большинство сделок строится не на обмене, а на асимметричных операциях как в части поступлений, так и в части расходов. За урегулированием этого вопроса должны внимательно следить наблюдатели от Организации Объединенных Наций (Секретариат Организации Объединенных Наций и ПРООН) в СМСУГС, поскольку этот орган официально поддерживает **сближение МСУГС и МСФО**. Поскольку СМСУГС не подотчетен ни одному руководящему органу в системе Организации Объединенных Наций и поскольку наблюдатели от "Организации Объединенных Наций" не имеют делегированных полномочий выступать от имени системы, должны ли они с учетом стремления обеспечить такое сближение попросту принять, одобрить, поощрять его или хранить молчание? Необходимо организовать просвещенную дискуссию между заинтересованными сторонами, представляющими Организацию Объединенных Наций, и сделать этот вопрос и связанные с его решением ставки доступными для понимания и понятными для всех сторон. Следует напомнить о том, что сама причина выбора МСУГС заключалась в том, что они в большей мере, чем МСФО, подходят для государственных субъектов в силу их специфического характера. В стандартах МСУГС уже нашло отражение большинство элементов стандартов МСФО, разработанных для частных компаний. Инспектор разделяет мнение международного директора Французского национального совета по бухгалтерскому учету относительно того, что "к сожалению, в основном из-за ограниченности времени большинство стандартов МСУГС были скопированы с МСФО и лишь отчасти совместимы с реалиями государственного сектора". Пока существуют "необменные операции", "учет государей" должен будет по-прежнему отличаться от "учета купцов".

168. **Определяющим принципом при будущей разработке и внедрении МСУГС должна быть подотчетность**, которую МФБ верно и кратко определяет как "обязанность реализовывать возложенную ответственность"¹⁰³. Важную задачу по аналогии с задачей, выполняемой Комитетом по толкованию международных стандартов финансовой отчетности (КТМСФО) в области МСФО, мог бы решать специальный комитет, которому МФБ поручила бы оказывать содействие субъектам государственного сектора, в частности международным организациям, в согласовании и толковании стандартов МСУГС, особенно в первые годы процесса их внедрения, поскольку для них это является неизведанной территорией. Такой комитет продолжил бы работу, проделанную ЦГ, но сфера его охвата могла бы быть гораздо более широкой (представители

¹⁰³ International Federation of Accountants, Study 13 Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective (August 2001).

государств, городов и некоммерческих организаций) в соответствии с принципами должной процедуры.

VI. Заключение

169. Вне всякого сомнения, переход всех организаций системы Организации Объединенных Наций на МСУГС является одной из самых амбициозных управленческих инициатив, когда-либо осуществлявшихся на уровне всей системы. Если организации желают наладить более продуманное управление, без этой инициативы никак не обойтись. В настоящем докладе была предпринята попытка высветить препятствия, сдерживающие факторы и риски в деле перехода с СУСООН на МСУГС, будь то сопряженные с тем временем, которое требуется для выбора наилучшей или модернизации существующих систем ОПР, плохим диалогом с руководящими органами, отсутствием четкого концептуального видения и чувства коллективной причастности к процессу преобразований или с недостаточной приверженностью руководителей старшего звена.

170. Вряд ли какие-либо организации, за исключением, возможно, единиц, осознавали в 2005 году масштабы требуемых перемен. Есть много причин, по которым из 22 организаций лишь одна обеспечила признанное соблюдение первоначального графика и лишь восемь других планируют добиться этого в 2010 году. На основе проведенного обзора Инспектор вынужден сделать вывод о том, что большинство организаций неправильно оценили те монументальные изменения, которые требовались на многих различных уровнях, а некоторые слишком поздно признали, что, только сделав эту работу общеорганизационным приоритетом, они смогут добиться успеха. Кроме того, первоначальная приверженность обеспечению соблюдения МСУГС к 2010 году никак не отражала того обстоятельства, что все организации находились на совершенно разных стартовых позициях, и это сделало переход на МСУГС для некоторых организаций труднейшей задачей. Такие "первопроходцы", как ОЭСР, ЕК и ВВП, продемонстрировали, что при достаточной воле и решимости эта колоссальная задача может быть решена. Однако, чтобы помочь другим организациям обеспечить соблюдение МСУГС в предстоящие годы, из их опыта необходимо извлечь уроки.

171. После разгона, для которого потребовалось несколько лет, чтобы принять целый ряд важных политических решений, теперь стало ясно, что для достижения цели подготовки не вызывающих никаких нареканий ФВ, соответствующих МСУГС, некоторым организациям понадобится больше времени¹⁰⁴. **Сегодня основными рисками, требующими устранения, являются разочарование и утрата интереса**, тем более что благотворный эффект от перехода на новые стандарты станет очевидным лишь после завершения этого перехода и руководителям потребуется время, чтобы освоиться с новыми требованиями. **При проведе-**

¹⁰⁴ См., например, Progress Report on the Adoption of IPSAS at UNDP, UNFPA and UNOPS: Briefing to the Executive Board (1 June 2009), имеется по адресу: www.undp.org/about/ipsas/doc/Progress_report_presentation_june09.ppt

нии обзора был выявлен ряд передовых методов (перечисленных в резюме) на основе опыта организаций системы Организации Объединенных Наций или других "первопроходцев" за пределами системы Организации Объединенных Наций. Инспектор считает, что их применение поможет обеспечить переход на МСУГС на стратегической, комплексной и своевременной основе. С учетом всей этой передовой практики Инспектор считает, что выполнение нижеследующей рекомендации должно повысить уровень эффективности, результативности и подотчетности при переходе каждой организации системы Организации Объединенных Наций на МСУГС.

Рекомендация 3

Исполнительным главам следует обеспечить применение комплекса из 16 передовых методов, определенных в настоящем докладе ОИГ, при осуществлении проекта перехода на МСУГС.

Приложение I

Перечень МСУГС

(Справочник МФБ по международным стандартам учета в государственном секторе 2010 года)

Сфера охвата справочника

В настоящем справочнике сводится воедино для целей текущей работы справочная информация о Международной федерации бухгалтеров (МФБ) и действующих в настоящее время стандартах для государственного сектора, принятых МФБ по состоянию на 15 января 2010 года.

Том I

Содержание

	<i>Стр. англ. текста</i>
Изменения по существу по сравнению со справочником 2009 года	1
Совет по Международным стандартам учета в государственном секторе - временный круг ведения	3
Международная федерация бухгалтеров	8
Предисловие к Международным стандартам учета в государственном секторе	11
Введение в Международные стандарты учета в государственном секторе	20
МСУГС 1 – Представление финансовой отчетности	21
МСУГС 2 – Отчеты о движении денежных средств	82
МСУГС 3 – Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки	104
МСУГС 4 – Влияние изменений валютных курсов	135
МСУГС 5 – Затраты по займам	160
МСУГС 6 – Консолидированная и отдельная финансовая отчетность	172
МСУГС 7 – Инвестиции в ассоциированные субъекты	207
МСУГС 8 – Участие в совместной деятельности	227
МСУГС 9 – Поступления от обменных операций	251
МСУГС 10 – Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции	274
МСУГС 11 – Договоры на строительство	288
МСУГС 12 – Товарно-материальные запасы	314

МСУГС 13 – Аренда	333
МСУГС 14 – События после отчетной даты	369
МСУГС 15 – Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации	385
МСУГС 16 – Инвестиционная собственность	443
МСУГС 17 – Основные средства	476
МСУГС 18 – Сегментная отчетность	517
МСУГС 19 – Резервы, условные обязательства и условные активы	548
МСУГС 20 – Раскрытие информации о связанных сторонах	592
МСУГС 21 – Обесценение активов, генерирующих неденежные средства	613
МСУГС 22 – Раскрытие информации о секторе государственных органов	652
МСУГС 23 – Поступления от необменных операций (налоги и трансферты)	678
МСУГС 24 – Представление бюджетной информации в финансовых ведомостях	735
МСУГС 25 – Выплаты работникам	763

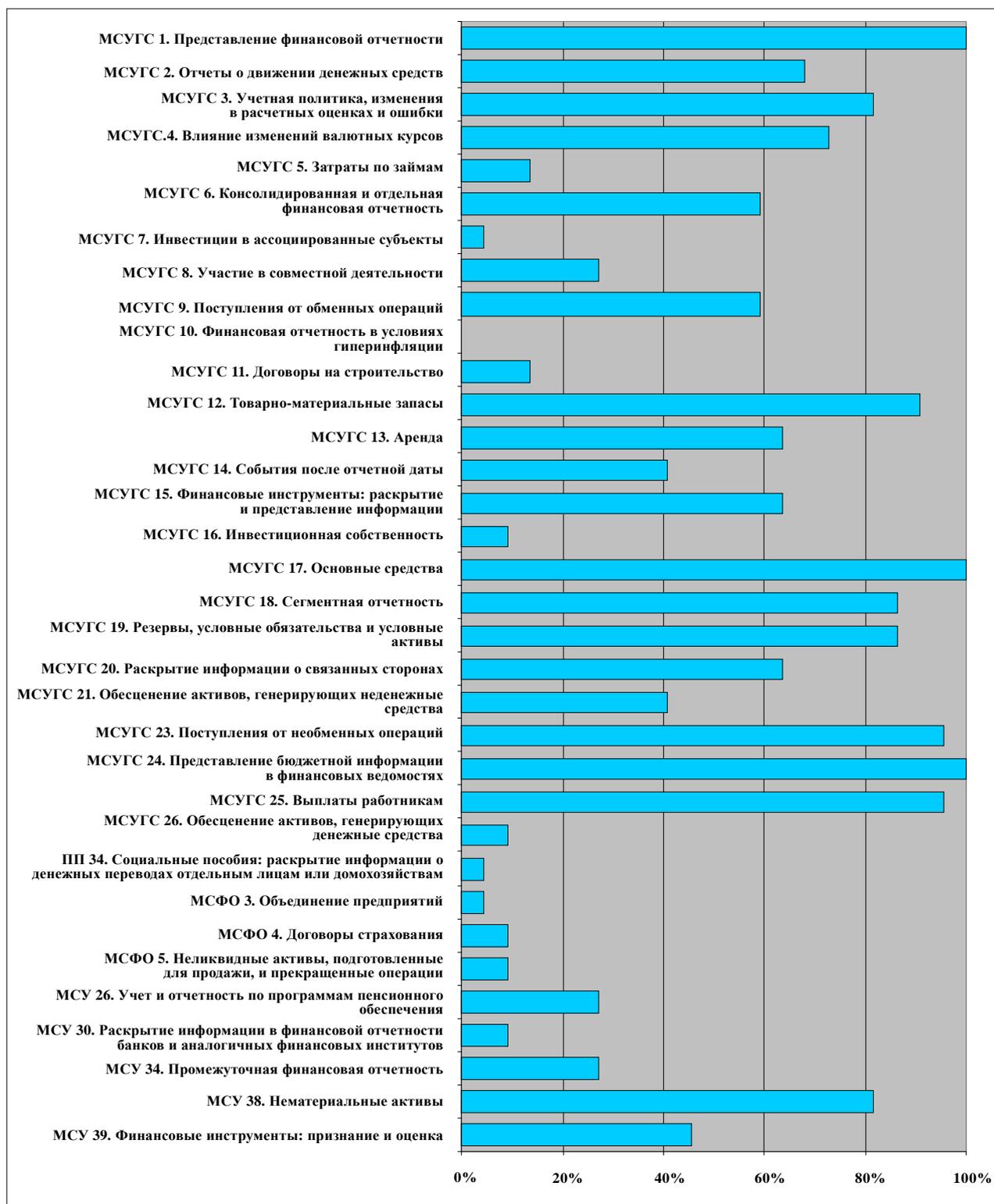
Том II

Содержание

	<i>Стр. англ. текста</i>
МСУГС 26 – Обесценение активов, генерирующих денежные средства	845
МСУГС 27 – Сельское хозяйство	904
МСУГС 28 – Финансовые инструменты: представление	933
МСУГС 29 – Финансовые инструменты: признание и оценка	1022
МСУГС 30 – Финансовые инструменты: раскрытие информации	1287
МСУГС 31 – Нематериальные активы	1337
МСУГС на основе кассового метода – Финансовая отчетность по кассовому методу учета	1388
Глоссарий определенных терминов в МСУГС 1 – МСУГС 26	1389
Методическое руководство 2 – Применимость международных стандартов аудита при ревизионной проверке финансовых ведомостей государственных предприятий	1514
Резюме других документов	1555
Кодекс этики профессиональных бухгалтеров МФБ	1558

Приложение II

Значимость каждого МСУГС (в %), по оценкам участвующих организаций



Приложение III

Схема процессов при переходе на МСУГС



Приложение IV

История успеха: процесс в ВПП

1. Ниже подробно описывается лишь один из более чем 20 проектов перехода на МСУГС в организациях, участвующих в ОИГ. Он является первым на данный момент (2010 год) единственным успешным проектом, из которого, по мнению Инспектора, можно извлечь множество уроков. ВПП является далеко не единственным учреждением, где, как установлено, применяется передовая практика, но в апреле 2009 года ВПП удалось получить у своего внешнего ревизора сертификацию своих финансовых ведомостей за 2008 год, которые были представлены как соответствующие МСУГС, менее чем через три года после принятия ее Советом решения (в июне 2006 года) о переходе на МСУГС, причем в следующем финансовом периоде этот успех удалось повторить, и данный опыт заслуживает подробного описания. Настоящий раздел основывается главным образом на официальных документах Директора-исполнителя ВПП (включая шесть докладов о ходе реализации данного проекта), на опубликованных счетах, а также на докладах и заявлениях внешнего ревизора. Для краткости в данном тексте даются лишь единичные ссылки; другие ссылки можно получить по запросу.

2. В связи с установленным предельным сроком для начала финансового периода, в котором, согласно прогнозу, должно было быть обеспечено соблюдение МСУГС, группе по проекту перехода ВПП на МСУГС было предоставлено лишь 18 месяцев, чтобы подготовиться. Внедрение МСУГС, начавшееся с нуля и проходившее поэтапно, было многогранным, привязанным к конкретным срокам и сложным проектом. Благодаря эффективному руководству и тщательному управлению рисками эта задача была в конечном счете успешно решена в соответствии с первоначальным замыслом. Поскольку ВПП в конечном итоге стала единственным так называемым "первопроходцем", перешедшим на МСУГС, она опередила систему Организации Объединенных Наций в целом в проработке технических вопросов бухгалтерского учета, связанных с МСУГС. Реализация этой крупной инициативы была сопряжена с проведением всеобъемлющего обзора всей финансовой политики и внесением в нее множества изменений, с подготовкой соответствующего методического руководства и масштабной профессиональной подготовкой сотрудников.

A. Наладка финансового управления в качестве подготовительного шага

3. Это замечательное достижение венчает собой также весь процесс преобразования финансового управления целой организацией, истоки которого кроются еще в двухгодичном периоде 2002–2003 годов, когда по настоянию своего внешнего ревизора (НРУ) и высшего руководства ВПП взяла на себя обязательство **усовершенствовать свое финансовое администрирование.**

4. Проект перехода на МСУГС строится на **общей мотивации, знаниях и подотчетности** всех людей, выполняющих в организации финансовые функции, **на всех уровнях штаб-квартиры, региональных и местных отделений**: необходимо было создать активную сеть с участием всех этих людей для обеспечения полного понимания и внедрения общеорганизационной рабочей модели и создания благодатной почвы для необходимых реформ. Для этого **на значимые должности должны своевременно назначаться в необходимых количествах сотрудники, имеющие требуемую квалификацию**. Профессиональная подготовка руководителей и сотрудников финансовых подразделений, а также неправильная комбинация сотрудников на этих различных уровнях являются одним из ключевых факторов успеха и предпосылкой для формирования современной культуры бухгалтерского учета.

5. В 2004–2005 годах руководство ВПП выдвинуло ряд **инициатив, направленных на улучшение качества и своевременности финансовой отчетности** для ее Совета, доноров и руководителей. Эти управленческие приоритеты включали в себя следующее:

- общемировое расширение операционного потенциала системы ОНР ВПП (которая известна как Информационная сеть и глобальная система ВПП, или ВИНГС, и которая после расширения получила название ВИНГС II);
- инвестирование в кадровые ресурсы в виде назначения 19 международных и 17 национальных дополнительных сотрудников по финансовым вопросам на местах (увеличение соответственно на 61% и на 68%) и пяти региональных финансовых аналитиков для поддержки новой рабочей модели по результатам обзора рабочих процессов;
- подготовка руководителей финансовых подразделений, а также подготовка сотрудников по финансовым вопросам в области рабочих и финансовых процессов ВПП, в частности в местных отделениях, на основе ежемесячной программы отчетности;
- подготовка вновь назначенных страновых директоров с усиленным акцентом на их обязанностях в области внутреннего контроля и эффективного финансового управления;
- проведение рабочих совещаний со старшими сотрудниками по финансовым вопросам из штаб-квартиры, региональных бюро и страновых отделений для обсуждения стратегических вопросов финансового управления и для уточнения функций и обязанностей;
- проведение ежегодных рабочих совещаний региональных бюро с участием сотрудников по финансовым вопросам из страновых отделений для подготовки закрытия двухгодичных финансовых счетов, выдвижения новых инициатив, рассмотрение последующих действий в связи заключениями ревизоров и организации углубленной подготовки по вопросам, связанным с ВИНГС;

- выпуск сводного руководства по финансовым вопросам для предоставления четких указаний по финансовой политике и процедурам при одновременной подготовке ВИНГС докладов об управлении проектами и их финансовом исполнении;
- разработка новой валютной стратегии для снижения рисков на основе анализа положения ВПП;
- реорганизация финансового функционального звена для усиления акцента на анализе затрат и процедурах внутреннего контроля.

В. Выбор стандартов учета: решительная инициативная позиция

6. В январе 2005 года внешний ревизор ВПП отметил, что **ВПП уже представляет почти полный набор финансовых ведомостей (ФВ) в соответствии с требованиями либо МСУ/МСФО, либо МСУГС.** После представления Совету доклада внешнего ревизора о стандартах финансовой отчетности, в котором внешний ревизор призывал Совет ВПП перейти на общепринятые международные стандарты учета, Директор-исполнитель создал **руководящий комитет и целевую группу** для управления процессом такого перехода. После обсуждений с внешними организациями и с экспертами по стандартам учета они провели **предварительный обзор тех положений и правил ВПП, которые могут нуждаться в пересмотре** перед возможным полным переходом ВПП на международные стандарты учета. С учетом того, что общим требованием всех современных стандартов учета является переориентация на учет по методу начисления, решение этой задачи в значительной степени подготовило бы организацию к внедрению любых стандартов. В 2007 году ВПП признала, что действовавшая в ней система ВИНГС, которая обеспечивала поддержку некоторых аспектов МСУГС, позволила ВПП в последние годы вносить в ее финансовую отчетность систематические усовершенствования, включая учет поступлений по методу начисления, учет инвестиций по рыночным ставкам, учет расходов на основе принципа поставок и годовую финансовую отчетность. В этом отношении **ВПП уже обеспечивала повышенный уровень готовности к переходу на МСУГС.**

7. Но добиться этого было непросто: МСУГС основываются на принципах. Поскольку ВПП была первой в системе Организации Объединенных Наций и в числе первых организаций в мире, внедрявшей МСУГС, ее группе по переходу на МСУГС **пришлось разработать проекты многих принципов, зачастую до обсуждения и опубликования каких-либо инструкций межучрежденческой Целевой группой.** Среди некоторых из чрезвычайно трудных для разработки принципов учетной политики можно назвать, в частности, капитализацию, амортизацию и измерение товарно-материальных запасов, финансовые инструменты, услуги натурой, ОС, нематериальные активы и, в особенности, учет поступлений, обеспечить который было особенно трудно в связи со значительными различиями между ВПП и частным сектором, но при котором охватываются также организации, функционирующие на основе взносов, и государства. Сравнение предыдущих ФВ, соответствующих СУСООН,

и нынешних ФВ, соответствующих МСУГС, позволяет оценить последствия этого и трудности, возникшие в учетной политике.

8. Подход ВПП к вспомогательной работе, проводившейся общесистемной группой и ЦГ, сводился к полномасштабному инициативному участию и решительному продвижению вперед, причем в случае необходимости даже с опережением этой группы, как в случае учебных материалов (ВВП в опережающем порядке разработала свои собственные учебные материалы, не дожидаясь представленного с задержкой комплекта учебных материалов КСР). Поскольку ВПП стала первопроходцем, ее взгляды и опыт в вопросах внедрения МСУГС имеют крайне актуальное значение для других организаций системы Организации Объединенных Наций. В условиях, когда дискуссии в Организации Объединенных Наций еще недостаточно созрели, чтобы позволить озвучить позиции по всем вопросам МСУГС, руководство Организации толковало их, как считало нужным, по согласованию с внешним ревизором, Там, где МСУГС отсутствовали, использовались МСФО. Будучи "первооткрывателем", ВПП не всегда могла полагаться на практические советы и рекомендации Организации Объединенных Наций по широкому кругу вопросов, возникших на этапе такого перехода. Более того, другие организации системы Организации Объединенных Наций смотрели на ВПП как на ориентир и образец. ВПП поддерживала также контакты с другими "первопроходцами", внедрившими МСУГС, таким как ЕК, НАТО и правительство Швейцарии.

9. Когда летом 2005 года ЦГ обсуждала этот вопрос с группой КСР по разработке проекта и все активнее стала обращаться к стандартам МСУГС, ВПП, которая подготовилась к такому переходу, заявила о себе как об организации, готовой играть ведущую роль в качестве "первопроходца". Поэтому она подготовила два базовых документа, которые демонстрируют глубокий автономный подход к ее собственной ситуации: предварительный график перехода на международные стандарты учета в период с 2005 по 2008 год и таблицу с изложением всех изменений, которые требовались от этой организации в соответствии с проведенным ею анализом связанных с МСУГС пробелов на постстандартной основе. Они стали опорой для проекта перехода ВПП на МСУГС. Рабочий план, одобренный в июне 2006 года Исполнительным советом, содержал подробный график, основные вехи, меры координации с проектом ВИНГС II, а также сметные расходы, бюджет и варианты финансирования, позволяющие ВПП в соответствии с рекомендациями перейти на МСУГС с 2008 года.

С. Полная оценка и осмысление предстоящих задач

10. Согласно выдержке из доклада внешних ревизоров ВПП о готовности по двум крупным проектам (МСУГС и ВИНГС II) переход на международные стандарты учета требовал гораздо большего, чем пересмотра и усовершенствования элементов представления финансовой отчетности, как об этом свидетельствуют годовые счета организации. Усовершенствования требовалось внести в рабочие процедуры и СОП, например в вопросах, касающихся способов управления ВПП активами и

пассивами и их учета; а также способов учета поступлений и расходов и отчетности по ним. Они требовали внесения серьезных изменений в рабочие процессы и методы финансового управления в рамках оперативной инфраструктуры и финансовых процедур ВПП, которые активно отстаивались Секретариатом.

11. ВПП, которая в большей мере, чем другие организации системы Организации Объединенных Наций, уже была готова к внедрению многих из этих изменений, как уже отмечалось, выбрала путь ускоренного перехода на новые стандарты: перехода за 18 месяцев с ее исходной позиции – при всей ее хорошей подготовленности – при, по всей вероятности, кратчайших сроках достижения поставленной цели среди всех организаций системы Организации Объединенных Наций. ВПП впервые подготовила полный набор (соответствующих СУСООН) годовых ФВ в 2006 году. Это позволило Программе подготовиться к внедрению годовых счетов и проведению полной ревизии в качестве эксперимента перед переходом на годовой финансовый период, который стал обязательным с 2008 года. Хотя область его деятельности должна была быть в наибольшей мере напрямую затронута переходом на МСУГС, подразделение ВПП, отвечающее за финансовую отчетность, играло ключевую роль в решении задачи их внедрения. ВПП организовала серию "прогонок" за шестимесячный и девятимесячный периоды в качестве частей счетов, "соответствующих МСУГС", будущего 2008 года.

D. Полномасштабный проект

1. План проекта

12. После принятия решения Совета в ноябре 2005 года Секретариат разработал всеобъемлющий рабочий план для проекта по стандартам учета. В плане описывался подход к определению и внесению изменений в Правила и Положения ВПП, учетную политику и административные процедуры, затрагивавшиеся переходом на МСУГС. Были определены основные вехи для различных этапов этого проекта, включая анализ, подготовку предложений по пересмотренным принципам и процедурам, их утверждение руководством, внешним ревизором и Советом, подготовку руководящих положений и обучение сотрудников в штаб-квартире и на местах. Секретариат подготовил также бюджетную смету расходов на осуществление проекта.

2. Руководство

13. Первоначально задумывалось, что руководство процессом перехода будет осуществлять относительно небольшая группа (четыре консультанта по финансам, один консультант по вопросам управления проектами, еще один консультант, два сотрудника по вопросам финансов и еще четыре сотрудника) при ведущей роли штатного руководителя проекта, подотчетного Главному сотруднику по финансам, который отвечал также за проект ВИНГС II и тем самым имел возможность отслеживать синергизм между ВИНГС II и МСУГС. В 2007 году для обеспечения на высоком уровне надзора, контроля и консультирования проекта перехода на МСУГС был создан "Совет по руководству проектом". С учетом реко-

мендаций, вынесенных для проведения внутренней ревизии, а также оценки рисков в штат этого проекта были введены также координатор по вопросам управления процессом преобразований и координатор по вопросам управления проектами. Это позволило уменьшить опору на консультантов и обеспечить стабильность в коммуникационной деятельности и профессиональной подготовке, а также в мониторинге и обновлении бюджета и рабочего плана.

3. Финансирование

14. Благодаря обновлению своей культуры финансового управления ВПП очень скоро (в сентябре 2005 года) смогла подготовить подробную смету расходов и план бюджетных потребностей по следующим позициям:

- Технические экспертные знания в следующих областях:
 - i) переход на международные стандарты учета;
 - ii) изменения в схемах процессов организации;
 - iii) управление активами; и
 - iv) подготовка принципов, процедур и методических руководств.
- Поездки и профессиональная подготовка для внедрения новых принципов политики и процедур (рабочие совещания и т.д.)
- Значительный пересмотр процессов планирования и организационных процессов вместе с разработкой принципов политики и руководства по процедурам.

15. Первым шагом в направлении финансирования этого проекта стала попытка определить возможности экономии средств за счет изучения вариантов бюджетного покрытия дополнительных расходов. Вторым шагом стало изучение возможностей обеспечения синергизма с уже существующим смежным проектом. Третьим шагом стало просто изучение новых форм и источников финансирования.

16. В июне 2006 года Совет разрешил выделить ассигнования в размере 3,7 млн. долл. США по статье поддержки программы и администрации для покрытия на протяжении двух лет затрат на своевременное внедрение МСУГС в 2008 финансовом году. Спустя два года ретроспективный анализ расходов по проекту позволил установить, что общий фактический объем расходов был аналогичен запланированной сумме, причем по статье расходов на персонал было выявлено определенное изначальное бюджетное недофинансирование (которое регулируется общей системой Организации Объединенных Наций), компенсировавшееся экономией средств по большинству других статей, и прежде всего по статье поездок. Расходы на консультантов удерживались на очень низком уровне (0,3 млн. долл. США) на протяжении всего периода осуществления проекта по сравнению с прогнозировавшимися 0,5 млн. долл. США, которые уже сами по себе являлись относительно скромной суммой в сопоставлении с некоторыми другими организациями.

4. Кадровые ресурсы

17. Планом проекта предусматривалось создание специальной группы для осуществления проекта в области стандартов учета при поддержке сотрудников ВПП, которые должны были вносить в него вклад в виде своих экспертных знаний, имеющих отношение к сферам их компетенции и ответственности. Был определен руководитель проекта, который пользовался внутренним экспертным опытом, услугами сотрудников-специалистов и специально набранных консультантов для обеспечения того, чтобы ВПП оказалась способной успешно перейти на МСУГС. Но укомплектование штатов оказалось трудной задачей: когда в рамках проекта были предприняты первые попытки нанять штатных экспертов по вопросам МСУГС в 2006 году, таких практически не оказалось. Многие бухгалтеры были экспертами по МСФО либо по новозеландским или австралийским стандартам, но практически никто не имел опыта применения МСУГС. Опыт в этой области имели только эксперты, работавшие в таких первопроходческих организациях, как ОЭСР и ЕК. Кроме того, многие консультанты разбирались в вопросах МСУГС теоретически, но не имели практического опыта. В конечном счете руководитель проекта предпочел нанять профессиональных бухгалтеров и предоставить им время, необходимое для ознакомления с МСУГС, вложив в них средства, с тем чтобы с течением времени они накопили экспертные знания в вопросах применения МСУГС.

5. Содержание и конечные результаты

18. Группа подготовила всеобъемлющие имплементационные документы, охватывающие все МСУГС и предварительные проекты МСУГС, включая проекты новых требований и методов учета, в соответствии с которыми с 1 января 2008 года должны были готовиться ФВ ВПП, в качестве ориентира для деловых пользователей и разработчиков систем. Подробные планы перехода на новые стандарты в каждой области учета увязывали имплементационные документы с практическим внедрением МСУГС, в том числе в вопросах определения начальных сальдо на 1 января 2008 года по товарно-материальным запасам, выплатам сотрудникам и основным средствам, а также учета поступлений в соответствии с МСУГС. Планировалось подготовить практическое руководство для соответствующих подразделений и специалистов по финансам.

Е. Мотивированная Организация: коммуникационная деятельность, профессиональная подготовка и управление процессом преобразований

1. Поддержка коммуникационной деятельности и профессиональной подготовки

19. В рамках своей коммуникационной программы ВПП создала на своем вебсайте специальную страницу, посвященную переходу на МСУГС, и в период с 2006 по 2008 год подготовила дополнительную серию из шести "докладов о ходе работы" по этому вопросу, где разъяснялись или предлагались все соответствующие принятые или предстоящие

решения, представлявшие Совету для сведения, рассмотрения или утверждения, благодаря чему поддерживалась его полная информированность, мотивированность и активность в интересах обеспечения бесперебойности процесса перехода на новые стандарты.

20. Эта страница в Интранете, посвященная проекту перехода на МСУГС и активно использовавшаяся сотрудниками ВПП, содержала информацию о СУСООН, международных стандартах учета, МСУГС и о процессе внедрения МСУГС. Она служила единым источником информации для пользователей, стремящихся получить сведения или инструкции по МСУГС. В рамках коммуникационной стратегии среди сотрудников по финансовым вопросам и других сотрудников раз в два месяца распространялись бюллетени, главным образом для информирования персонала на местах о ходе осуществления проекта. Эксперты по МСУГС и финансовым вопросам, имевшие опыт осуществления проектов перехода на МСУГС в других организациях, проводили семинары для ознакомления сотрудников ВПП с методами внедрения МСУГС. Во втором полугодии 2006 года и начале 2007 года такие семинары были проведены во всех региональных отделениях для информирования региональных директоров, страновых директоров и сотрудников по финансовым вопросам о работе по переходу на МСУГС и основных последствиях этой работы для ВПП. По мере появления процедур, обеспечивающих соблюдение МСУГС, организовывались дополнительные учебные семинары и занятия.

21. Наряду с этим для обеспечения осведомленности и поддержки было необходимо поддерживать прямую и обратную связь с высшим руководством, руководителями среднего звена и рядовыми сотрудниками. Для обеспечения широкого охвата сотрудников ВПП работой по ознакомлению с МСУГС и их разъяснению группа по переходу на МСУГС приступила к реализации общеорганизационной стратегии коммуникационной деятельности и профессиональной подготовки. В целях обеспечения эффективности и эффекта масштаба эта работа координировалась сетью ВИНГС II и подразделением по вопросам профессиональной подготовки в составе Отдела людских ресурсов. По состоянию на начало 2008 года профессиональную подготовку по вопросам МСУГС в штаб-квартире и местных отделениях уже получили 1 400 сотрудников. На протяжении 2008 года предполагалось организовать курсы переподготовки для таких заинтересованных сторон, как члены Совета и участники рабочих групп и мероприятий, организуемых Организацией Объединенных Наций. Продолжала обеспечиваться координация работы с нью-йоркской группой по переходу на МСУГС по мере того, как специализированные учебные материалы, посвященные учету по методу начисления в Организации Объединенных Наций, разрабатывались, но пока не публиковались или не использовались.

22. В целом профессиональная подготовка, коммуникационная деятельность, обсуждения, организация рабочих семинаров, совещаний и рабочих групп требовали значительного времени для переориентации поведенческих установок людей с СУСООН на МСУГС, причем МСУГС считались (и, по сути, являются) более сложными и сопряженными с повышенными требованиями. Поэтому изменение поведенческих устано-

вок, особенно "неверующих", было чрезвычайно трудной задачей и требовало использования разнообразных средств.

2. "Тонкая настройка" отношений с Исполнительным советом

23. ВПП наладила и поддерживала тесные отношения в связи со своим проектом перехода на МСУГС с Исполнительным советом (ИС), в состав которого входят 36 представителей государств – членов Организации Объединенных Наций и ФАО, доноров и стран – получателей помощи. Несмотря на это разнообразие, в период с 2005 по 2009 год внешний ревизор и Секретариат ВПП выступали перед Советом "дуэтом", представляя различные доклады, относящиеся к их соответствующим функциям. Они доводили до него сходные точки зрения по вопросу о переходе на международные стандарты учета, создавая тем самым атмосферу доверия и разъясняя на каждом этапе положение дел, риски, вносимые предложения и ожидаемые выгоды. **Обеспечение и сохранение такой заинтересованности и поддержки в административно-финансовой области**, которая зачастую представляется делегатам от государств-членов менее привлекательной, **является важным достижением**. Высказывалась обеспокоенность по поводу степени понятности новых ФВ, соответствующих МСУГС, по сравнению с прежними ФВ, готовившимися в соответствии с СУСООН, где использовался бюджетный формат финансовой отчетности. Поднимавшиеся вопросы решались в ходе регулярных обсуждений, брифингов, неформальных консультаций, семинаров по финансовым вопросам и мероприятий, на которых выступали приглашенные эксперты.

24. Связь с руководящим органом (Исполнительный совет) поддерживалась с помощью различных средств, включая выпуск специальной серии из шести докладов о ходе работы, о которых говорилось выше. **Это позволило, в частности, мобилизовать первоначальное финансирование должностей для укрепления финансового управления и впоследствии поддерживать относительно стабильное финансирование проектов перехода на МСУГС и ВИНГС** и тем самым обеспечило возможность группам по соответствующим проектам полностью отдавать свои силы деятельности по вопросам существа, связанной с этими проектами, не тратя свою энергию на мобилизацию средств. В результате этого ИС поддерживал различные шаги при переходе на МСУГС в соответствии с вносившимися предложениями. Но мобилизовать финансирование легче, чем изменить твердо устоявшиеся процессы работы и управления, использовавшиеся руководителями и сотрудниками. В ВПП это оказалось чрезвычайно трудной задачей, как и в других организациях.

Е. Проект в сетевой среде

1. Институциональные партнерские связи

25. ВПП никогда не работала в изоляции. Организовав разъяснительную работу и профессиональную подготовку на внутреннем уровне, она также активно использовала выгодные связи со своими внешними партнерами.

26. Первым из этих партнеров являлся **внешний ревизор** ВПП из Национального ревизионного управления (НРУ) Соединенного Королевства, который в очень скором времени превратился в движущую силу в деле внедрения международно признанных стандартов учета, в частности в своем докладе по этому вопросу, представленном для рассмотрения Исполнительному совету¹⁰⁵. Внешний ревизор и Директор-исполнитель ВПП регулярно подчеркивали в своих соответствующих докладах свое полезное взаимодействие и наконец в 2009 году они смогли с гордостью констатировать, что им удалось подготовить в соответствии с МСУГС первую партию ФВ за 2008 год и представить эти ведомости Исполнительному совету без каких бы то ни было оговорок в заключении внешнего ревизора; им удалось повторить это достижение и в следующем годовом финансовом периоде. Инспектор считает целесообразным отметить в дополнение к активной вовлеченности самого внешнего ревизора в дела организации колоссальные усилия, приложенные НРУ в целях проведения разъяснительной работы и распространения информации об использовании МСУГС, включая подготовку двух важных и подробных "руководств", которые можно загрузить с вебсайта НРУ по адресу www.nao.org.uk:

- руководство по соблюдению МСУГС, которое содержит всеобъемлющий, поэтапный контрольный перечень вопросов для обеспечения соответствия счетов требованиям стандартов;
- руководство под названием "МСУГС – подготовка к ревизии", подготовленное конкретно для оказания содействия международным организациям в понимании того, какие требования будут предъявлять внешний ревизор, с тем чтобы он мог дать ревизионное заключение по счетам без каких-либо оговорок в соответствии с требованиями МСУГС. В предисловии НРУ утверждает, что "в руководстве излагаются необходимые условия и те сведения, которые внешние ревизоры будут требовать от руководства организации; а также приводятся примеры связанных с ревизией вопросов и проблем, которые могут возникнуть и которых необходимо избегать".

27. Еще одним важным институциональным партнером являлся **Комитет по аудиту (КА)**, который, как утверждается в его ежегодном докладе, выпущенном в 2009 году, "уделял значительное время и внимание надзору за этим амбициозным проектом. На каждом совещании обеспечивался контроль за имплементационными планами и потенциальными препятствиями, включая изменения в штатном составе группы по проекту. КА отмечал основные вехи (например "имитационные прогонки" финансовых ведомостей в июне и сентябре 2008 года) и оценивал результаты, представлявшиеся руководством организации, а также доклады о ходе работы, готовившиеся в независимом порядке НРУ и Управлением внутренней ревизии. Он давал рекомендации по вопросу о том, как эффективно преодолевать возникавшие препятствия, и содействовал укреплению приверженности руководства организации этому проекту. Мнения и

¹⁰⁵ Report of the external auditor on financial reporting standards of the World Food Programme (WFP/EB.1/2005/5-E).

рекомендации КА доводились до сведения руководства. Он предлагал изменения и рассматривал меры, принимавшиеся руководством в процессе осуществления проекта и при обсуждении окончательных версий проекта ФВ".

28. Как уже упоминалось, ВПП играла чрезвычайно активную роль во взаимодействии с другими учреждениями системы Организации Объединенных Наций в рамках своего активного участия в работе ЦГ и Римской "целевой группы". И вновь Инспектор подчеркивает, что без признания ее заслуг в деле этого успешного перехода на новые стандарты справедливости ради следует отметить, что ВПП была, пожалуй, в числе наиболее подготовленных организаций, в частности благодаря своей финансовой общеорганизационной культуре¹⁰⁶.

2. Внутренние партнерские связи

29. Еще одним не менее важным партнерством было партнерство внутреннее, связанное с концептуальной разработкой и обеспечением скоординированного планирования и осуществления двух взаимосвязанных проектов – МСУГС и ВИНГС II. С самого начала для недопущения дублирования усилий или упущения из виду процессов, необходимых для обеспечения соблюдения МСУГС, исключительно важное значение имели синергизм и постоянное взаимодействие для определения и инициирования новых и усовершенствованных рабочих процессов. Но необходимость подготовки ВИНГС II к соблюдению требований МСУГС требовала колоссальных усилий от скромной по размерам группы по проекту перехода ВПП на МСУГС.

30. Партнерство подразумевает взаимодействие не только с институциональными партнерами, но и, что не менее важно, с различными компонентами секретариата. Ради достижения важнейшей общей цели повышения эффективности управления организацией в обстановке взаимопонимания и сотрудничества между проектами перехода на МСУГС и ОПР были распределены четко прописанные, но взаимоподкрепляющие функции. В такого рода обстановке не должно быть места доминированию, конкуренции или путанице, а должен быть расчищен путь для постоянного и систематического развития отношений. То же самое касается сообщества всех пользователей и сотрудников, работа которых оказывается затронутой изменением рабочих процессов.

Г. Нормативная база и учетная политика

31. Группа по проекту выявила те Общие положения, Общие правила и Финансовые положения, в которые требовалось внести поправки в связи с переходом на МСУГС. Эти первоначально выявленные изменения на протяжении срока осуществления проекта несколько раз переоценивались. Главные изменения, затрагивающие Общие положения, связаны с переходом на ежегодную финансовую отчетность. Помимо этого, не было выявлено ни одного изменения в учетной политике, которое требова-

¹⁰⁶ См. JIU/REP/2009/7 Management and Administration Review of the World Food Programme.

ло бы одобрения Совета. В этом отношении случай ВПП можно считать особенно благоприятным, поскольку, за исключением этой поправки и некоторых решений относительно финансирования, с юридической точки зрения решения, касавшиеся столь серьезного переходного процесса, в основном относились к сфере компетенции исполнительного главы.

32. Начиная с 2005 года ВПП регулярно анализировала свою учетную политику и вносила изменения, направленные на совершенствование стандартов финансовой отчетности. Примеры включают в себя изменения в политике учета поступлений, связанные с переходом от кассового метода к методу начисления, а также в учете обязательств по медицинскому страхованию сотрудников ВПП после выхода в отставку.

33. Ключевые изменения по сравнению с ранее действовавшими стандартами (СУСООН) включали в себя капитализацию ОС, регистрацию товарно-материальных запасов, учет выплат сотрудникам и учет поступлений. Но реформа, связанная с переходом на МСУГС, является непрерывным процессом: почти год спустя после даты начального сальдо по счетам 2008 года, соответствующим МСУГС, 2008 год все еще считался группой по проекту "переходным годом", из чего следует, что все еще имелись возможности для обеспечения дальнейшего прогресса.

Н. Сложившаяся в итоге ситуация, риски и выгоды, связанные с переходом на новые стандарты

34. В июне 2008 года потенциал, созданный в рамках группы по переходу на МСУГС, необходимо было поддержать с учетом наличия ресурсов, по крайней мере до ввода в действие системы ВИНГС II в начале 2009 года и до представления на утверждение Совету первых ФВ, соответствующих МСУГС, в июне 2009 года. Ожидалось, что переход на МСУГС будет завершен в июне 2009 года и что с учетом фактора ограниченности ресурсов потенциал, обеспеченный этим проектом, будет в максимально возможной степени сохранен.

35. **Основные сохранявшиеся проблемы** включали в себя учет товарно-материальных запасов, признание и полноту учета ОС, учет поступлений и другие принципы учетной политики, расчет выплат сотрудникам, работающим на местах по линии других организаций, кроме ВПП, выявление нематериальных активов, а также согласование управленческой и бюджетной информации. Были оценены **многие связанные с этим риски всех видов** (внутренние и внешние риски, риски, сопряженные с заинтересованными сторонами, и риски, связанные с действиями Совета по МСУГС), которыми необходимо было управлять. Наибольшая стрессовая нагрузка и давление были связаны с поддержкой со стороны руководства старшего звена, наличием системы ОПР, соответствующей МСУГС, поддержанием потенциала персонала и знанием им МСУГС, поддержкой со стороны руководящего органа, эффективными связями с внешним ревизором, эффективной коммуникационной деятельностью и профессиональной подготовкой и с вовлеченностью ЦГ. Учитывая, что речь идет об учреждении, которое уже придавало колоссальное значение всем этим факторам, и что к тому моменту был завер-

шен первый год перехода на новые стандарты, это свидетельствует о том, насколько уязвимым является и остается такой проект до того момента, когда каждый привыкнет к своей новой роли. На основе ретроспективного анализа рисков, содержащегося в шестом и последнем докладе о ходе работы, делается следующий вывод: "Вызовы включали в себя нехватку квалифицированных кандидатов, которые посвятили бы себя краткосрочному проекту, жесткий график внедрения стандартов, отсутствие специализированных учебных материалов и отсутствие внутреннего потенциала на ранних этапах проекта"¹⁰⁷.

36. Иными словами, главные задачи заключались в постоянном информировании руководящего органа, решении вопросов с заинтересованными сторонами внутри организации, поддержании связей с внешним ревизором, устранении расхождений в позициях с внутренними ревизорами, преодолении трудностей и расхождений во мнениях с межучрежденческой ЦГ по стандартам учета при одновременном продолжении осуществления проекта. На устранение расхождений и попытки найти разнообразные решения, а также снизить риски были потрачены бесконечные часы.

37. ВПП и ее внешний ревизор с полным правом гордятся своими успехами в обеспечении соблюдения МСУГС, и вышедшая в июне 2009 года брошюра по этой теме была озаглавлена: *WFP Leads the Way: enhanced credibility and transparency in the United Nations system accounting practices – A glance at WFP's 2008 Financial Statements under IPSAS*, а доклад внешнего ревизора о дивидендах перехода на МСУГС, подготовленный к сессии ИС в феврале 2010 года, имеет подзаголовок "Укрепление финансового управления"¹⁰⁸. В этом докладе успех, достигнутый в рамках проектов ВИНГС II и МСУГС, далеко не считается самоцелью или конечной целью, а потому в нем рекомендуется использовать выгоды, обеспечиваемые ими с точки зрения финансовой отчетности:

- для более регулярного информирования Директора-исполнителя и старших руководителей организации, в том числе по ключевым вопросам, связанным с рисками или интересами в сфере финансового управления, для укрепления и более четкой их ориентации их контрольной функции на общеорганизационном уровне и для подпитки принимаемых решений
- для представления отчетности и оценки финансовых результатов
- для улучшения увязки между стратегическими целями, ресурсами и результатами
- для формирования общеорганизационного взгляда на результаты финансовой деятельности на уровне старших руководителей организации.

¹⁰⁷ Sixth progress report on the Implementation of IPSAS (WFP/EB.A/2008/6-G/1), para. 31.

¹⁰⁸ Report of the External Auditor on the IPSAS Dividend: Strengthening Financial Management (WFP/EB.1/2010/6-E/1).

Приложение V

Обзор действий, которые необходимо предпринять участвующим организациям по рекомендациям ОИГ JUI/REP/2010/6

Доклад	Намечаемая отдача	Организация Объединенных Наций, ее фонды и программы												Специализированные учреждения и МАГАТЭ														
		КСР*	Организация Объединенных Наций**	ЮНКТАД	ЮНОДК	ЮНЕП	ХАБИТАГ ООН	УВКБ	БАПОР	ПРООН	ЮНФПА	ЮНИСЕФ	ВПП	ЮНОПС	МОТ	ФАО	ЮНЕСКО	ИКАО	ВОЗ	ВПС	МСЭ	ВМО	ИМО	ВОИС	ЮНИДО	ЮНВТО	МАГАТЭ	
К действию		<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	
	Для информации	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Рекомендация 1			P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P											
Рекомендация 2			P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P											
Рекомендация 3			I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I	I											

Условные обозначения: **P**: рекомендация для принятия решения руководящим органом

I: рекомендация для принятия мер исполнительным главой (* в случае КСР – Председателем КСР)

: рекомендация не предполагает принятия каких-либо мер данной организацией.

Намечаемая отдача: **a**: усиление подотчетности; **b**: распространение передового опыта; **c**: улучшение координации и сотрудничества; **d**: усиление контроля и соблюдения требований; **e**: повышение эффективности; **f**: значительная финансовая экономия; **g**: повышение результативности; **o**: прочее

** охватывает все подразделения, перечисленные в документе ST/SGB/2002/11, кроме ЮНКТАД, ЮНОДК, ЮНЕП, ХАБИТАГ ООН, УВКБ, БАПОР.