



PULSAR

Практикующее сообщество по финансовой отчетности (FINCOP)

5-й семинар

Признание и оценка активов госсектора: Обзор

Вена, Австрия, 21-22 ноября 2019 г.

Сандро Фухс, д-р наук (PhD), руководитель центра управления государственными финансами,
Цюрихский университет прикладных наук



CFRR»
Centre for Financial
Reporting Reform



Public Sector Accounting and Reporting Program

CO-FUNDED BY

 **Federal Ministry
Republic of Austria
Finance**

 **Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra**

Swiss Confederation

Federal Department of Economic Affairs,
Education and Research EAER
State Secretariat for Economic Affairs SECO

Упрощенная (дорожная) карта на следующие 20 минут...



2



Правительство инвестирует в актив, получает его или создает хозяйственным способом....



Признавать ли / Когда признавать актив?

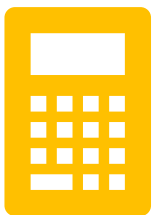
Каковы условия признания актива?

На какие виды активов распространяются МСФО ОС?

Что делать, если специального стандарта нет?

Как различать активы и расходы?

Пороги капитализации



Как оценить актив?

По себестоимости?

Что считать себестоимостью?

Как определить срок службы актива?

Принципы начисления износа

Что делать в этом случае?



Модель переоценки?

По рыночной стоимости?

Как определить рыночную стоимость актива?

Что делать, если невозможно определить себестоимость?

Условные затраты

Обесценение

Разнообразие видов активов и соответствующие МСФО ОС (IPSAS)



3



Обесценение (МСФО ОС 21/26)

Сервисные концессии / ГЧП
(МСФО ОС 32)

Основные средства (в т.ч.
инфраструктурные активы
и активы наследия)
(МСФО ОС 17 и справочный
стандарт для других
стандартов)



Сельское хозяйство
(МСФО ОС 27)

Активы

Товарно-материальные
ценности
(МСФО ОС 12)

Инвестиционная
собственность
(МСФО ОС 16)

Нематериальные
активы
(МСФО ОС 31)



Финансовые
инструменты
(МСФО ОС 28, 31, 41)

Другие организации
(МСФО ОС
34, 35, 36, 37, 38)



Отличать активы от расходов не всегда просто...



4

Актив

1. Когда велика вероятность того, что организация получит в будущем экономические выгоды или потенциал использования актива (= определение)
2. Стоимость **актива** можно оценить с высокой степенью достоверности.

В противном случае признается в **расходах**.

Расходы

Расход – это снижение чистой финансовой позиции организации, отличное от снижений в результате распределения собственности (специального стандарта по расходам пока нет)



Отличать активы от расходов не всегда просто...



5

Актив

1. Когда велика вероятность того, что организация получит в будущем экономические выгоды или потенциал использования актива (= определение)
2. Стоимость **актива** можно оценить с высокой степенью достоверности.

В противном случае признается в **расходах**.

Расходы

Расход – это снижение чистой финансовой позиции организации, отличное от снижений в результате распределения собственности (специального стандарта по расходам пока нет)



Как отличать активы от расходов: Основные средства



6

Добавления и
улучшения



- Продлевают срок службы
- Повышают производительность или эффективность
- Улучшают качество производимых товаров и услуг либо
- Значительно снижают себестоимость производства



Увеличивают
стоимость
актива



Ремонт



- восстанавливает возможность нормального использования актива



Признается в
расходах

Техобслуживание



- сохраняет возможность нормального использования актива



Признается в
расходах

Как отличать активы от расходов: Нематериальные активы



7

- Нематериальные активы, созданные организацией хозяйственным способом (МСФО ОС 31)...

Затраты на научные исследования = расходы



Научные исследования - оригинальное плановое изучение, предпринимаемое ради возможности получения новых научных или технических знаний и представлений

Затраты на опытно-конструкторские разработки = активы



Опытно-конструкторские разработки - применение обнаружений, сделанных в ходе научных исследований, для получения новой или существенно улучшенной продукции, систем, процессов...

Как отличать активы от расходов:

Финансовое участие в многосторонних банках развития



8

- Интересный вопрос: Каким критериям признания отвечают ли доли финансового участия в многосторонних банках – критериям для активов или критериям для расходов?
- Разная международная практика, т.е. отсутствие информации (Чили), признание в качестве расходов (Новая Зеландия), признание в качестве активов (Швейцария, Канада)

Финансовое участие в банках развития =
расходы?

Финансовое участие в банках развития =
активы?



Аргументы / признаки для признания в качестве **расходов**:

- Ограниченная практическая / политическая возможность вывода / возврата;
- Принятие на себя обязательств после вывода

Аргументы / признаки для признания в качестве **активов**:

- Дают права голоса;
- Возможность возврата;
- Потенциал использования в будущем

Как отличать активы от расходов: Пороги капитализации



9

- Стандарты МСФО ОС не предусматривают, но и не запрещают в явной форме установление **порогов капитализации** в связи с признанием активов. Однако любые пороги капитализации должны соответствовать принципам МСФО ОС.
- Перспективы** включают в т.ч. :
 - Аспекты эффективности и выгоды по затратам;
 - Аспект финансовой устойчивости.
- Руководящие принципы МСФО ОС:**
 - Качественные характеристики МСФО ОС, например, точность отражения, что включает полноту, а также аспекты существенности и выгоды по затратам;
 - Определение / разграничения и расходы;
 - Специальный МСФО ОС, актуальный для экономического события;
 - Основополагающий характер экономического события



Уровень организации	Класс актива	Порог капитализации
Швейцарский федеральный	Нематериальные активы	100'000 USD
Швейцарский федеральный	Здания, инфраструктурные активы	1'000'000 USD
Швейцарский федеральный	Мебель, офисное оборудование и устройства, автотранспорт	5'000 USD

Разные виды оценки активов



10

- **МСФО ОС** различают:
 - Первоначальную оценку;
 - Последующую оценку
- **МСФО ОС** допускает использование широкого диапазона методов оценки, подходящих для разных видов активов и экономических событий
- **Комитет по МСФО ОС (IPSASB)** осуществляет в настоящее время **проект по оценке** для дополнительной гармонизации Концептуальной основы МСФО ОС с отдельными стандартами МСФО ОС по вариантам оценки.



Способы / варианты оценки активов: Метод исторических затрат



11

Метод исторических затрат (исторической стоимости)

- Использование метода допускают МСФО ОС 16 (Инвестиционная собственность) и МСФО ОС 17 (Основные средства)
- Широкое международное применение (в т.ч. в Швейцарии, США, Канаде)

Условные затраты (МСФО ОС 33)

Первоначальное признание

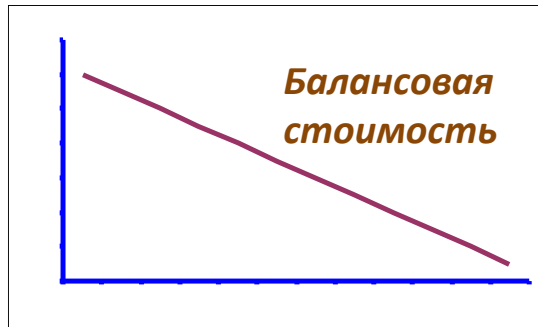
(Исторические)
затраты на 01.01.20x3

Включают все затраты, связанные с доставкой актива в место его эксплуатации (импортные пошлины, стоимость подготовки площадки, доставки, обработки, монтажа, установки и т.д.)



Начисление износа в течение срока службы

Износ: начисляется систематически в течение срока службы актива (в большинстве случаев линейно)



Последующее признание

Исторические затраты на
31.12.20x3



Проверка на наличие
признаков обесценения

МСФО ОС
21 и 26

Компонентный подход

Исторические затраты: Правила начисления износа / амортизации



12

Износ и амортизация

- Систематическое распределение амортизируемой стоимости актива
- В течение полезного срока службы в зависимости от потребления будущих экономических выгод или потенциала использования

Срок службы (≠ сроку эксплуатации)

- Период, в течение которого организация планирует использовать актив, либо количество единиц продукции, которые планируется произвести, либо аналогичный результат, который организация планирует получить от актива.
- Критерии определения включают:
 - Предусматриваемый вид использования
 - Естественный износ
 - Техническое и коммерческое устаревание
 - Законодательные лимиты или ограничения по использованию

Таблица начисления износа и амортизации для швейцарских организаций государственного сектора

Класс активов	Подкатегория	Срок службы (лет)
ИТ	ПО	5
ИТ	Аппаратное обеспечение	3
ОС	Земля	Не ограничен
ОС	Здания и строения	25 – 60
ОС	Дороги	40 – 60
ОС	Мосты	40 – 60
ОС	Сточные системы	40 – 60
ОС	Системы канализации	15
ОС	Оборудование и пр.	4 - 10
Нематериальные активы	Патенты, гудвилл, концессии	5

Источник: Пособие по финансовому учету и отчетности в государственном секторе Швейцарии (2019)

Способы / варианты оценки активов: Компонентный подход



13

Можно идентифицировать различные **элементы или компоненты** актива и начислять износ на каждый из них по отдельности, если:

- a) У них разные сценарии потребления будущих экономических выгод или потенциала использования; и
- b) Их стоимость составляет существенную часть от общей стоимости актива.

Компонентный подход использует: Раздельное начисление износа, уценку из-за обесценения по компонентам, регулярные замены.



Компоненты

A

Часть А:

Метод начисления износа:
по количеству
произведенных единиц
продукции
Замена: после каждых
700.000 единиц

B

Часть В:

Метод начисления
износа: линейный
Замена:
через каждые 5 лет

Не бывает правил без исключений...

Альтернативные методы оценки по МСФО ОС 16 и 17



14

Варианты последующей оценки

ОС / МСФО ОС 17

2 варианта
(модели)

Включают:

Применяются
единообразно
для всего
класса активов
(класс активов –
например, офисные
здания, дороги)

МСФО ОС 17.42

Модель
себестоимости

Модель переоценки

ОС / МСФО ОС 16

2 варианта
(модели)

Включают:

Применяются
единообразно
для **всей**
инвестиционной
собственности

МСФО ОС 16

Модель
себестоимости

Модель рыночной
стоимости

Управление активами – это не только задача по оценке как таковой...

© 2013 Blackwell Publishing Ltd *Journal of Internal Medicine* 274: 103–112

