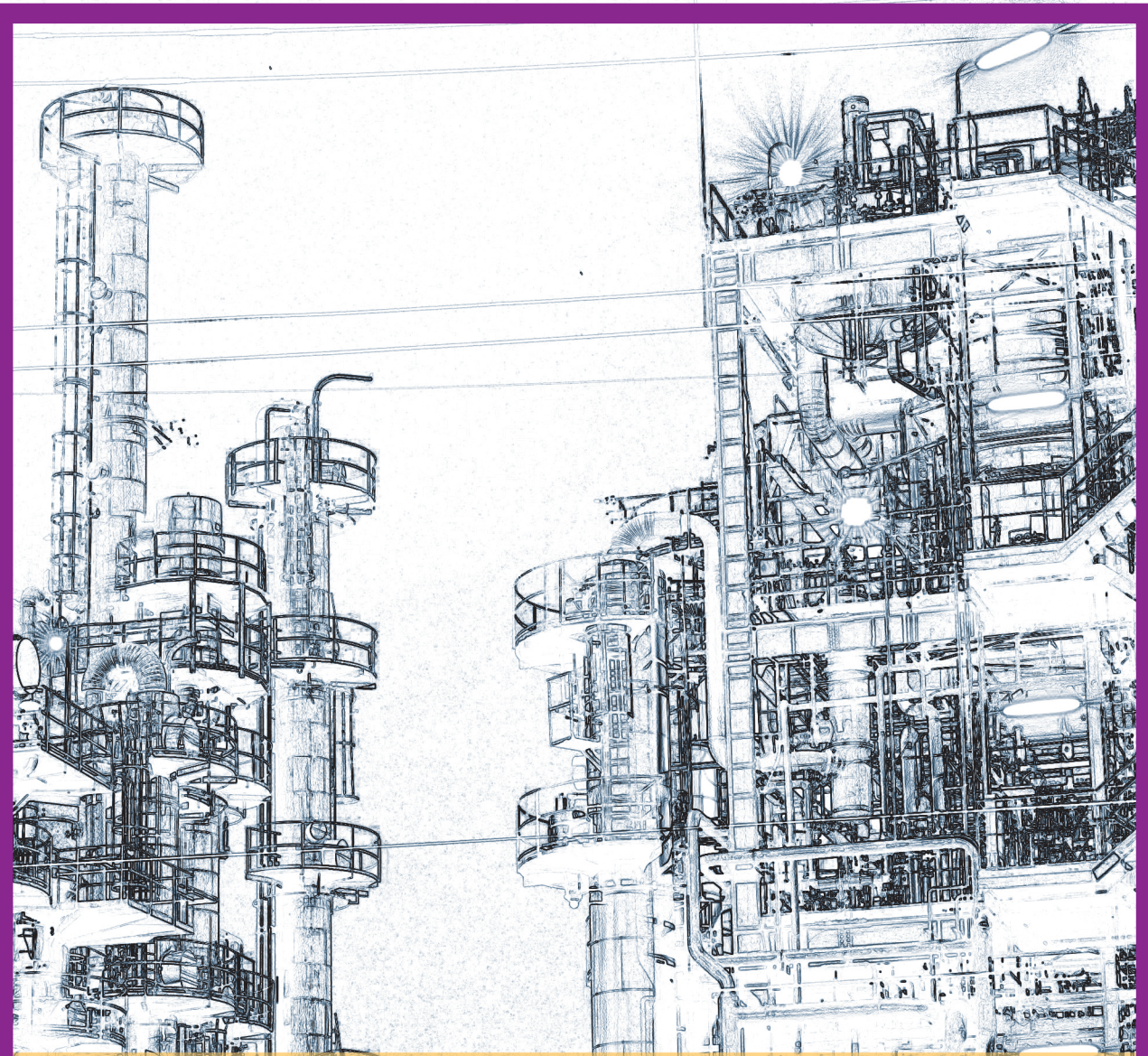




ПЕРСПЕКТИВЫ
НА БУДУЩЕЕ

A detailed black and white line drawing of an industrial facility, possibly a refinery or chemical plant. It features multiple tall distillation columns, complex piping systems, and several levels of walkways with railings. The drawing is framed by a thick purple border. The bottom portion of the image is overlaid with a solid orange rectangle.

**УКРЕПЛЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ
ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ
ПОСРЕДСТВОМ УЧЕТА
В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ**

CFRR»

**Centre for Financial
Reporting Reform**



WORLD BANK GROUP

Центр реформ финансовой отчетности (CFRR)

Глобальная практика по вопросам управления, Всемирный банк

Адрес: Австрия, 1020, Вена, Пратерштрассе, 31

Веб: www.worldbank.org/cfrr

Эл. почта: cfrr@worldbank.org

Тел.: +43-1-217-0700



Программа бухучета и отчетности в государственном секторе

Веб: www.pulsarprogram.org

© 2020 год. Международный банк реконструкции и развития / Всемирный банк

1818 H Street NW

Washington DC 20433

Телефон: 202-473-1000

Веб-сайт: www.worldbank.org

Настоящий материал является результатом работы сотрудников Всемирного банка и членов Сообщества специалистов-практиков по финансовой отчетности, входящих в Программу бухучета и отчетности в государственном секторе, а также привлеченных внешних экспертов. Выводы, интерпретации и заключения, представленные в настоящем докладе, не обязательно отражают мнение Всемирного банка, его Совета исполнительных директоров или правительств, которые они представляют.

Всемирный банк не гарантирует точность данных, использованных в настоящем докладе. Границы, цвета, обозначения и другая информация, представленная на какой-либо карте в настоящем докладе, не подразумевают никаких суждений со стороны Всемирного банка относительно правового статуса какой-либо территории, одобрения или принятия таких границ.

Права и разрешения

Материал, представленный в настоящей работе, охраняется нормами авторского права. Вместе с тем, Всемирный банк поощряет распространение принадлежащих ему знаний, и поэтому данная работа может воспроизводиться, полностью или частично, в некоммерческих целях при условии полной её атрибуции.

Все запросы в отношении авторских прав и лицензий, включая субсидиарные авторские права, следует направлять в Информационно-издательский отдел Всемирного банка по адресу: World Bank Publications, The World Bank Group, 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, USA (США); факс: 202-522-2625; эл. почта: pubrights@worldbank.org.

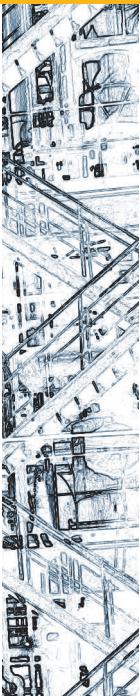
Значки созданы Icongreek26, ultimatearm, Eucalyp, Freepik и phatplus с сайта www.flaticon.com

**УКРЕПЛЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ
ОСНОВНЫМИ СРЕДСТВАМИ
ПОСРЕДСТВОМ УЧЕТА
В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ**

Ноябрь 2020 года



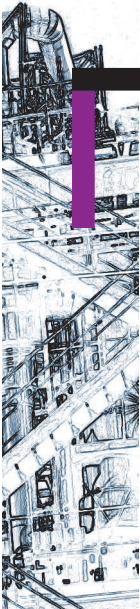
Содержание



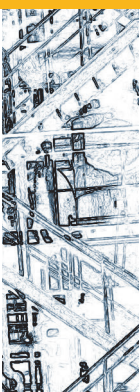
Глоссарий.....	2
Выражение признательности.....	3
Предисловие.....	4
Краткий обзор.....	5
Учет основных средств в реестрах активов.....	5
Регистрация информации об основных средствах в финансовой отчетности.....	6
Использование информации об основных средствах.....	6
1. ВВОДНАЯ ИНФОРМАЦИЯ И ОБОСНОВАНИЕ	7
2. ВВЕДЕНИЕ.....	9
3. РЕГИСТРАЦИЯ АКТИВОВ: РЕЕСТРЫ АКТИВОВ.....	13
3.1. Деятельность по созданию и ведению реестров активов.....	14
3.2. Институционализация реестра активов в государственных организациях.....	18
4. РЕГИСТРАЦИЯ ИНФОРМАЦИИ ОБ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВАХ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	20
4.1. Балансовая отчетность.....	21
4.2. Отчет о финансовых результатах.....	29
4.3. Раскрытие информации в примечаниях.....	35
5. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ИНФОРМАЦИИ ОБ АКТИВАХ	38
5.1. Использование информации для повышения производительности активов.....	39
5.2. Использование информации для улучшения PSFAM.....	39
5.3. Использование информации об активах в качестве основы для принятия политических решений.....	42
6. ПРАКТИЧЕСКИЕ ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ.....	44
Регистрация основных средств.....	44
Регистрация финансовой информации в финансовой отчетности.....	45
Использование информации об активах.....	45
Список использованной литературы.....	46

Глоссарий

ПС	План счетов
ERP	Планирование ресурсов предприятия
Евростат	Статистическое управление ЕС
FinCoP	Практикующее сообщество по основам финансовой отчетности
GAAP	Общепринятые принципы бухгалтерского учета
СГФ	Статистика государственных финансов
РСГФ	Руководство по статистике государственных финансов, МВФ, 2014 г.
GPFR	Финансовая отчетность общего назначения
МСФООС	Международные стандарты финансовой отчетности в общественном секторе
КО МСФООС	Концептуальная основа МСФООС
СПГР	Среднесрочная программа государственных расходов
ГРФП	Система государственных расходов и финансовой подотчетности
ОС	Основные средства
PSA	Учет в государственном секторе
PSAA	Учет по методу начисления в государственном секторе
PSFAM	Управление основными средствами в государственном секторе
PULSAR	Программа бухучета и отчетности в государственном секторе Всемирного банка
КХ	Качественная характеристика



Выражение признательности



Этот информационный документ является результатом обмена знаниями и сотрудничества между членами Практикующего сообщества по основам финансовой отчетности (FinCoP) Программы бухучета и отчетности в государственном секторе (PULSAR). Доклад был подготовлен при поддержке Цюрихского университета прикладных наук (ZHAW) и под техническим руководством Дэниеля Бойса и Армана Ватьяна (Всемирный банк).

Сообщество FinCoP хотело бы выразить признательность следующим ключевым авторам: Паскалю Хорни и Сандро Фухсу (ZHAW), а также Дмитрию Гурфинкелю (Всемирный банк). Кроме того, в этом документе были использованы материалы, полученные от следующих рецензентов: Антонию Иды Графль, Дурланды Кубильоса и Андреаса Бергманна (ZHAW); Шриниваса Гуразады и Светланы Клименко (Всемирный банк), а также Давида Гамкредидзе (Министерство финансов Грузии).

Кроме того, мы хотим поблагодарить следующих экспертов, которые поделились ценными практическими знаниями: Мартина Кёли (Федеральная аудиторская служба Швейцарии) и Йоханна Сейвальда (Парламентское бюджетное управление Австрии).



Предисловие

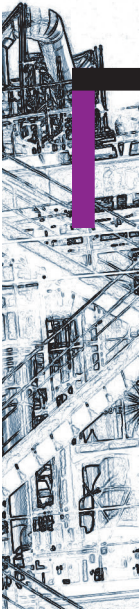


Программа бухучета и отчетности в государственном секторе Всемирного банка (PULSAR), запущенная в 2017 году, является программой регионального и странового уровня в 13 странах-бенефициарах в Европе и Центральной Азии.¹ Ее целью является поддержка совершенствования систем бухгалтерского учета и финансовой отчетности в государственном секторе в соответствии с международными стандартами и передовым опытом для улучшения подотчетности, прозрачности и эффективности деятельности правительства.

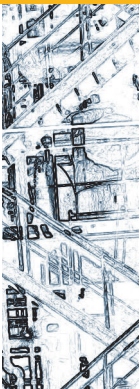
Цели и сфера охвата программы PULSAR совместно определены Партнерами PULSAR — Австрией, Швейцарией и Всемирным банком, которые также оказывают институциональную поддержку ее реализации и мобилизуют ресурсы, необходимые для ее деятельности. Страны-бенефициары помогают формировать программу через платформы регионального сотрудничества и вклад в два практикующих сообщества: Практикующее сообщество по основам финансовой отчетности (FinCoP) и Практикующее сообщество по образованию (EduCoP).

Более подробная информация о программе PULSAR и ее публикациях доступна в Интернете по адресу www.pulsarprogram.org.

¹ Албания, Армения, Азербайджан, Беларусь, Босния и Герцеговина, Хорватия, Грузия, Косово, Северная Македония, Молдова, Черногория, Сербия и Украина.



Краткий обзор



Выполнение основных государственных функций и предоставление услуг в государственном секторе в решающей степени зависят от наличия эффективно управляемых активов государственного сектора. Хорошо информированное и основанное на фактических данных управление финансовыми и нефинансовыми активами имеет решающее значение для правительств и граждан. В этой связи реформы в области учета по методу начисления в государственном секторе (PSAA) создают плодотворные условия для эффективного использования ресурсов государственного сектора и, следовательно, являются важной предпосылкой для надежного управления основными средствами в государственном секторе (PSFAM).

Этот информационный документ PULSAR посвящен разработке механизмов, с помощью которых учет активов может способствовать оптимизации портфелей основных средств государственного сектора, предоставляя научно

обоснованные и практические ответы на следующие ключевые вопросы:

- a. Как основные средства регистрируются в реестре активов?
- b. Каким образом информация об основных средствах отражается в финансовой отчетности?
- c. Как наилучшим образом использовать информацию об активах?

В документе также представлена передовая практика, основанная на международном опыте стран и соответствующих стандартах, таких как Международные стандарты финансовой отчетности в общественном секторе (МСФООС). В нем также обсуждаются ключевые вопросы и проблемы, связанные с управлением основными средствами через призму учета в государственном секторе.



Учет основных средств в реестрах активов

Реестры активов формируют основу для сбора технической, правовой и финансовой информации о государственных активах и позволяют внедрить рациональную практику финансовой отчетности. Крайне важно, чтобы первоначальное создание и текущее ведение реестров активов основывалось на четко определенных обязанностях и мерах по координации в масштабах всего правительства. Это особенно важно в тех случаях, когда организации государственного сектора работают на разных ИТ-системах, используют

разные планы счетов и сталкиваются с разным кадровым потенциалом. Этот информационный документ включает следующие рекомендации в отношении учета основных средств:

- разработать скоординированный процесс регистрации на основе унифицированных положений во всех организациях государственного сектора, чтобы обеспечить всеобъемлющую и систематическую регистрацию активов;

- собрать достаточно подробную информацию об активах в рамках процесса первоначальной регистрации, чтобы обеспечить соблюдение требований МСФООС и СГФ и удовлетворение потребностей пользователей;

- разработать систематический процесс переоценки технической, правовой и финансовой информации о государственных активах, чтобы обеспечить устойчивое ведение и обновление информации в балансовой отчетности.

Регистрация информации об основных средствах в финансовой отчетности

Учет по методу начисления способствует систематическому отражению финансовых последствий использования государственных активов с помощью комплексного руководства по признанию, оценке и раскрытию информации. В связи с этим важно укреплять управление балансовой отчетностью в государственном секторе и расширять потенциал принятия решений. Однако учет государственных активов также сопряжен с проблемами и компромиссами.

Хотя всеобъемлющие признание и оценка государственных активов создают различные возможности для налогово-бюджетной политики или инвестиционного планирования, они требуют значительных ресурсов. Следовательно, правительствам необходимо создать четкую стратегию увеличения объема и достоверности информации об активах в своей балансовой и финансовой отчетности, тщательно

взвешивая при этом затраты и преимущества. В этом начинании правительствам могут помочь следующие ключевые рекомендации:

- установить пороговые значения капитализации в соответствии с принципами существенности МСФООС, чтобы свести к минимуму необходимость признания и оценки ресурсов;
- постепенно, с течением времени, увеличивать объем информации, содержащейся в финансовой отчетности, на основе четкой «дорожной карты» для поэтапной реализации реформы в соответствии с предрасположенностью и возможностями;
- выбирать прагматичные подходы к оценке, когда это возможно, чтобы обеспечить тщательный баланс между затратами и ожидаемыми выгодами.

Использование информации об основных средствах

Совершенствование управления активами государственного сектора может дать ряд преимуществ в различных областях, таких как налогово-бюджетное управление (например, разработка целевых фискальных показателей), налогово-бюджетная политика (например, повышение надежности информации в балансовой отчетности), а также государственная политика и предоставление услуг (например, оптимизация портфеля активов). Однако наличие «улучшенных» данных не приведет автоматически к «улучшенным» решениям и результатам политики. Усовершенствованная информация об активах должна быть встроена и интегрирована в процессы принятия решений на различных организационных и политических уровнях. Для более эффективного использования усовершенствованной информации об активах наибольшее значение имеют следующие рекомендации:

- интегрировать ключевые показатели эффективности в существующие системы, процессы и инструменты управления (например, планы обслуживания и/или инвестиций, бюджеты, ориентированные на достижение результатов);
- распространять финансовую информацию в адекватной форме в соответствии с различными уровнями политики, информационными потребностями и уровнями финансовой грамотности;
- оказывать поддержку лицам, принимающим политические решения, в использовании финансовой отчетности путем привлечения ресурсов парламентского бюджетного управления.

Вводная информация и обоснование

Активы государственного сектора играют ключевую роль в предоставлении государственных услуг и выполнении основных государственных функций. Таким образом, их контроль и поддержание имеют решающее значение как для правительств, так и для граждан и рассматриваются в качестве центрального институционального строительного блока современного общества.² С распространением в государственном секторе управленческих подходов, вдохновленных частным сектором, и после того, как в налогово-бюджетной политике все больше внимания уделяется рассмотрению активов, а не чисто государственного долга в изоляции,³ управление основными средствами в государственном секторе (PSFAM) стало более заметной функцией управления государственными финансами (УГФ).

Перед политиками и государственными руководителями стоит широкий спектр сложных решений, связанных с приобретением, эксплуатацией, использованием, обслуживанием⁴ и выбытием активов государственного сектора. В качестве основы для принятия более информированных решений необходима структурированная и подробная информация о характере, уровне и физическом состоянии портфеля текущих активов, а также финансовые данные о его

стоимости, затратах и доходности. С точки зрения государственной политики такие решения касаются:

- эксплуатации и обслуживания существующего портфеля активов в целях эффективного и результативного предоставления высококачественных государственных услуг;
- корректировки, адаптации или расширения портфеля активов для удовлетворения потребностей граждан и реагирования на изменяющуюся среду;
- надежности портфеля активов для обеспечения бесперебойного предоставления услуг в период кризисов.

Учет по методу начисления в государственном секторе (PSAA) предоставляет руководителям государственного сектора и политикам данные, необходимые для принятия обоснованных и перспективных решений. Таким образом, он играет важную роль в укреплении функции PSFAM, поскольку позволяет фиксировать как нефинансовую информацию, так и финансовые последствия, связанные с портфелем активов. В то же время, рациональные методы и инструменты управления активами, такие как реестры активов, значительно упрощают процессы бухгалтерского учета и способствуют

² Деттер и Фёлстер (2015 г.) утверждают, что более эффективное управление общественным достоянием (т. е. государственными активами) ускоряет рост и может привести к повышению социальной ценности и уровня жизни.

³ Международный валютный фонд (МВФ, 2018 г.) высказался за то, чтобы понимание размера и характера государственных активов имело ключевое значение для управления ими, и привел доводы в пользу принятия балансового подхода к бюджетно-налоговому управлению. Аналогичным образом, Леви-Иейати и Штурценеггер (2007 г.) утверждают, что оценка устойчивости налогово-бюджетной сферы требует сопоставления обязательств и активов для понимания фискальной уязвимости той или иной юрисдикции.

⁴ Блейзи, Гонге и Стоко (2020) подчеркивают, что расходы на обслуживание инфраструктуры продлевают срок службы активов, снижают фискальные расходы в среднесрочной и долгосрочной перспективах и увеличивают социальные и экономические выгоды для пользователей. Следуя этим обоснованиям, они пришли к выводу о том, что правительствам нужны сильные механизмы обслуживания, которые, в частности, зависят от способности правительств оценивать потребности в таком обслуживании.

целостному представлению о финансовых последствиях деятельности правительства. Помимо удовлетворения потребностей в области управления и принятия решений, всеобъемлющие реестры активов и учет активов по методу начисления способствуют достижению выгод более высокого порядка и таких ценностей демократии, как прозрачность и подотчетность.

Цель этого информационного документа — проиллюстрировать, как можно усилить PSFAM с помощью учета по методу начисления в государственном секторе, основанного на международных стандартах и передовом опыте. В документе содержатся практические рекомендации, основанные на международном опыте стран и предложениях по соответствующим стандартам и тематическим документам,⁵ касающиеся сбора информации об основных средствах и ее перевода в финансовую отчетность. Далее в документе обсуждается, как PSAA способствует принятию решений в отношении портфеля государственных активов, и как это воплощается в разумную налогово-бюджетную политику.

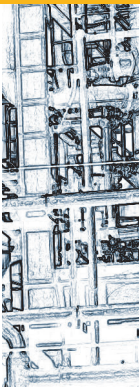
Этот информационный документ структурирован следующим образом. Во-первых, он дает комплексный взгляд на PSFAM как ключевую государственную функцию на стыке государственного управления и лиц, принимающих политические решения, и исследует соответствующие административные аспекты, аспекты руководства и управления. Во-вторых, рассматривает вопрос о том, как провести инвентаризацию портфеля государственных активов и составить балансовую отчетность, содержащую финансовые данные об активах. Наконец, обсуждает способы использования полученной информации в управлении активами государственного сектора с упором на улучшение предоставления государственных услуг.

⁵ С учетом того, что в этом информационном документе основной предпосылкой PSFAM считается учет по методу начисления, рассматриваются положения МСФООС и «руководство по первому внедрению учета по методу начисления», подготовленное рабочей группой ЕСФООС. В руководстве особое внимание уделяется ключевым аспектам бухгалтерского учета при составлении балансовой отчетности.



2.

Введение



Управление основными средствами в государственном секторе (PSFAM) можно определить как систематический подход к управлению активами государственного сектора и процессу оптимизации их использования на протяжении всего жизненного цикла с точки зрения предоставления общественных услуг и финансовой отдачи в интересах граждан.⁶ Управление основными средствами, как правило, подразумевает принятие решений об их приобретении, строительстве и развитии, эксплуатации, обслуживании, выбытии и замене.

В данном информационном документе под *основными средствами* понимаются материальные активы, удерживаемые для долгосрочных целей правительством или организацией государственного сектора, такие как: основные средства (включая инфраструктуру, объекты наследия и военное имущество⁷); активы, являющиеся предметом концессионного соглашения об оказании услуг; биологические активы (например, государственные лесопосадки или лесное хозяйство); и инвестиционная собственность. На рисунке 1 представлен обзор совокупности активов государственного сектора и определена сфера охвата этого документа — категории активов, выделенные фиолетовым цветом, являются частью сферы охвата этого информационного документа.⁸

Политика и практика управления активами в государственном секторе может существенно отличаться в разных странах в зависимости от методов бухгалтерского учета, размера и состава портфеля активов, а также организационно-правовых аспектов государственного управления (Грубишич, Нушинович и Рое, 2009 г.). Государственная политика фундаментально определяет функции и обязанности правительства и, следовательно, уровень государственных услуг, который, в свою очередь, определяет фактическую потребность в основных средствах для достижения целей политики. Политические и административные органы, как правило, участвуют в процессе принятия решений на протяжении всего жизненного цикла актива (см. рисунок 2).

В последние годы PSFAM извлекло большую пользу из растущего внедрения учета по методу начисления в государственном секторе, так как страны внедрились комплексную балансовую отчетность, охватывающую все типы государственных активов. Полученная информация способствовала профессионализации функции управления активами, проливая свет на финансовые реалии и последствия, что позволяет лицам, принимающим административные и политические решения, учитывать прошлые действия и использование государственных активов.

⁶ Например, Каганова и Телгарский (2018 г.) определили передовую практику управления активами как систему, включающую нормативные принципы надлежащего управления, такие как прозрачность и подотчетность, использующую стратегическую перспективу и перспективу жизненного цикла и охватывающую все основные типы активов (т. е. здания, землю и инфраструктуру).

⁷ Согласно МСФООС, военное оборудование обычно соответствует определению основных средств (см. МСФООС 17.20). Объекты наследия, имеющие культурное, экологическое и историческое значение, могут быть признаны выборочно с соответствующим раскрытием информации (см. МСФООС 17.8-11).

⁸ Обратите внимание, что объекты наследия и военные активы не отображены отдельно на рисунке 1, поскольку они считаются частью основных средств в соответствии с МСФООС (см. 17.8-11; 17.20).

Рисунок 1. Совокупность активов государственного сектора



Рисунок 2. Интегрированный взгляд на PSFAM



В имеющейся литературе и руководствах по теме этого документа отмечается, что процесс управления основными средствами опирается на точность и наличие всеобъемлющих оперативных и управленческих данных и предполагает создание и ведение полного реестра активов.⁹ Создание кадастра активов, находящихся в государственной собственности, среди прочих преимуществ, значительно облегчило бы составление балансовой отчетности и преобразование оперативных и нефинансовых данных управления в финансовую информацию.¹⁰ Достоверные финансовые данные о государственных активах жизненно важны для определения их общественной стоимости, оценки эффективности портфеля, составления бюджета на содержание и стоимость использования, а также для количественной оценки их потенциала для получения доходов.

Реестры активов предоставляют важную нефинансовую информацию для принятия внутренних решений, такую как тип, характер или физическое состояние, а также график замены. Поскольку реестры активов рассматриваются как инструмент для целей внутреннего управления, правительства редко делают информацию, содержащуюся в их реестрах активов, общедоступной. Таким образом, правительства не способствуют ни прозрачности, ни подотчетности с точки зрения внешнего пользователя, в отличие от наличия бухгалтерской информации.

Хорошо составленные реестры активов являются основой для всеобъемлющего учета финансовых последствий текущего портфеля активов, как с точки зрения акций (государственная балансовая отчетность), так и с точки зрения потоков (отчет о результатах деятельности, отчет о движении денежных средств). Активы с более высоким потенциалом предоставления услуг должны теоретически ассоциироваться с более высокой финансовой стоимостью, в то время как активам с более низким потенциалом предоставления услуг следует присваивать более низкую стоимость в балансовой отчетности государственного сектора.

Отчеты о результатах деятельности и о движении денежных средств отражают экономические затраты и доходы, связанные с портфелем активов. Эти примеры показывают, что между информацией, занесенной в

реестры активов, и финансовыми отчетами существует логическая связь, и что это стороны одной и той же медали, призванные повысить информированность в процессе принятия решений.

В контексте логической связи рисунок 3 иллюстрирует следующее:

- Финансовая и нефинансовая информация в равной степени способствует достижению цели оптимизации портфеля активов
- Всеобъемлющие реестры активов являются основой надежной практики финансовой отчетности
- Сочетание нефинансовой и финансовой информации об активах создает более широкую и сбалансированную основу для принятия решений, чем отдельные инструменты

Через канал принятия политических и управленческих решений PSFAM может извлечь выгоду из наличия более полной и достоверной информации об активах. Однако PSFAM призвано не только заботиться о текущем портфеле активов, но и следить за его развитием в будущем. Как правило, PSFAM является межсекторальной правительственной функцией, имеющей существенные связи с государственными закупками и инвестициями. Для добавления, замены и модернизации основных средств требуется выбор поставщика и/или проекта с учетом экономического анализа, определение приоритетов, прогноз общих затрат за срок службы и мониторинг осуществления/строительства (см. показатель PI-11 системы государственных расходов и финансовой подотчетности (ГРФП)¹¹ (Секретариат ГРФП, 2019 г.)). Стремление к хорошему соотношению цены и качества при закупках и строительстве инфраструктуры имеет важное значение и может быть обеспечено с помощью надежных механизмов государственных закупок и инвестиций, что, однако, не входит в сферу охвата этого информационного документа.¹² При принятии решений о закупках следует, тем не менее, применять информацию об использовании (развертывании и назначении), эксплуатации (износе) и пригодности (практичности) имеющихся активов, а также учитывать соответствующие выводы.

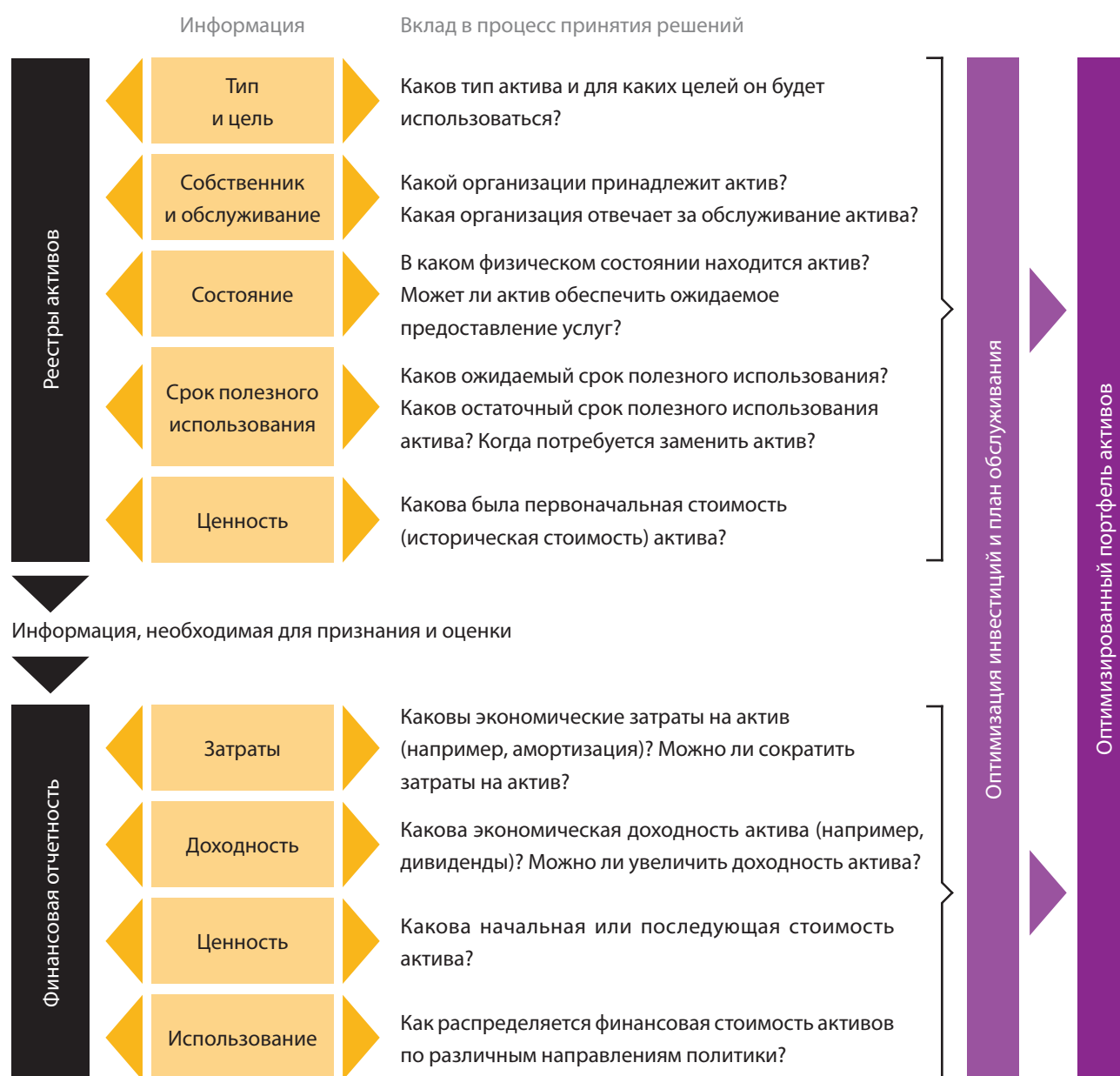
⁹ См. Ким, Фаллов и Грум, 2020 г.; Грубишич, Нушинович и Рое, 2009 г.; Бавин, 1999 г.; SVKI, 2014 г.

¹⁰ См. Грубишич, Нушинович и Рое, 2009 г.; Танзи и Пракаш, 2000 г.

¹¹ Показатель PI-11 системы ГРФП «оценивает экономическую оценку, отбор, калькуляцию затрат и мониторинг государственных инвестиционных проектов правительством с акцентом на наиболее крупные и значимые проекты».

¹² Руководство по управлению государственными инвестициями, включая методы и ключевые вопросы управления, реализации и мониторинга отдельных проектов, см. в «Справочнике Всемирного банка по управлению государственными инвестициями» (Ким, Фаллов и Грум, 2020 г.).

Рисунок 3. Информация об активах и цель принятия решений



Источник: Авторы, по данным Фелпса (2010 г.)

3.

Регистрация активов: реестры активов

Как создавать и вести реестры активов?

Идентификация и регистрация активов является основой передовой практики PSFAM.¹³ Без полной информации об объектах в собственности и без наличия реестра с соответствующими данными эффективное управление активами невозможно. Однако реестры активов следует рассматривать не только как базовый перечень всех существующих активов, но и включать более подробную информацию, например, следующую:

Создание всеобъемлющих реестров активов является первым шагом на пути к отражению в учете и составлению балансовой отчетности.¹⁴ Таким образом, между реестром активов и учетом активов существует тесная взаимосвязь, и именно поэтому в некоторых правовых системах эти две административные функции объединены.

Рисунок 4. Реестры активов как информационная основа PSFAM

Реестры активов	Техническая информация	Местоположение, функция, тип, назначение, возраст и состояние, срок полезного использования
	Юридическая информация	Структуры собственности/контроля и лежащие в их основе договорные соглашения, назначение активов
	Данные о ценности	Расходы на приобретение или замену

Источник: Авторы, на базе секретариата ГРФП (2019 г.), SKVI (2014 г.) и Ким, Фаллов и Грум (2020 г.).

¹³ Показатель 12.2 системы ГРФП устанавливает ориентир передовой практики в области управления государственными активами, ожидая, что страны будут вести реестр основных средств, который включает информацию об использовании и возрасте, и должен публиковаться не реже одного раза в год (Секретариат ГРФП, 2019 г.)

¹⁴ См., например, Грубишич, Нушинович и Рое, 2009 г.

3.1. Деятельность по созданию и ведению реестров активов

С процедурной точки зрения реестр активов является основой, необходимой для отражения в учете, поэтому его реализация должна обеспечивать сбор всей необходимой информации (т. е. технической, юридической и оценочной). Таким образом, перечисленные ниже инструменты служат стимулом и структурируют этот процесс.

- **ИТ-системы** облегчают структурированный ввод данных и играют ключевую роль в ведении реестров активов. Помимо подробного описания ИТ-ландшафта, приложение (модуль) реестра активов должно содержать руководящие указания по вводу данных, а в идеальном случае предусматривать автоматическую проверку полноты для предотвращения ввода неполных данных. Если ИТ-системы, используемые для ведения реестра активов, неоднородны в разных государственных учреждениях, то для создания автоматизированного потока информации необходимо обеспечить структурированный ввод данных и подключение систем к главной книге казначейства.¹⁵ Этого можно добиться путем издания через центральное правительство/казначейство руководящих принципов и системных спецификаций для модулей/приложений реестра активов, что может потребовать разработки функционирующих интерфейсов системы. В качестве альтернативы правительства могли бы выбрать комплексную информационную систему управления государственными финансами (IFMIS) и реализовать общеорганизационную и функциональную интеграцию путем приобретения готовой системы планирования ресурсов предприятия (ERP).
- **План счетов (ПС)** должен обеспечивать базовую структуру классификации активов для процесса регистрации активов или служить справочным материалом. Поскольку регистрация активов и связанная с ней классификация активов являются первым шагом на пути к отражению в учете, схема

классификации, применяемая при регистрации, в идеале должна соответствовать требованиям к представлению информации, предусмотренным в международно признанных общепринятых принципах бухгалтерского учета (GAAP) и стандартах отчетности, таких как Международные стандарты финансовой отчетности в общественном секторе (МСФООС) (или их адаптации в той или иной юрисдикции). Хотя несколько МСФООС предоставляют руководящие принципы для учета различных типов активов,¹⁶ эти стандарты не оговаривают в явной форме содержание определенных конкретных классов активов и не предоставляют ПС с общей классификацией активов для применения. Поэтому большинство юрисдикций, применяющих МСФООС, разрабатывают свои собственные индивидуальные ПС.¹⁷

Категоризация активов в рамках реестров может соответствовать регулярным информационным потребностям управленческого и оперативного персонала. Однако, чтобы служить значимой базой для отражения в учете, реестр должен собирать достаточно подробную и актуальную информацию и выполнять требования финансовой отчетности (последующий рабочий процесс). Таким образом, реестр должен следовать сетке классификации активов, которая основана на ПС или, по крайней мере, иметь перекрестные ссылки на ее номенклатуру в бэкэнде.

МСФООС содержат ряд положений о признании, оценке и раскрытии информации, которые требуют сбора следующих данных в рамках процесса регистрации:

- Различие между инвестиционными и неинвестиционными активами (в соответствии с МСФООС 16)
- Разграничение основных средств (ОС) и их частей в соответствии с их характером или функцией (в соответствии с МСФООС 17.13)¹⁸

¹⁵ См. Унья, Аллен и Боттон (2019 г.); Доротинский, Уоткинс и Денер (2011 г.); или Хан и Пессоа (2010 г.).

¹⁶ МСФООС с конкретными требованиями в отношении классификации активов включают МСФООС 1, 12, 16, 17, 27, 31 и 32. В то время как другие МСФООС относятся к активам в целом, только те из них, которые перечислены выше, содержат конкретные руководящие указания по признанию, оценке и раскрытию информации об основных средствах.

¹⁷ Руководство по разработке ПС, которое объединяет требования для многоцелевой отчетности (т. е. статистики государственных финансов (СГФ) и представления финансовой отчетности согласно МСФООС) см. в «Схеме передовой практики многоцелевого плана счетов» программы PULSAR (URL: <https://cfr.worldbank.org/publications/good-practice-outline-multipurpose-chart-accounts>)

¹⁸ Основные средства (ОС) включают такие активы, как земля, инфраструктура, транспортные средства или объекты наследия. Данный стандарт дает определенные указания по классификации, поскольку он также группирует активы по классам. Такие классы определяются как «... группировка активов сходной природы или функции...» (МСФООС 17.13). В стандарте приведены некоторые примеры отдельных классов активов: земля, производственные здания, дороги, техника, системы вооружения или нефтяные установки (МСФООС 17.52). Однако не существует строгого правила о том, как структурировать такие классы.

- Разграничение компонентов системных активов (в соответствии с МСФООС 17)¹⁹
- Различие между биологическими активами и сельскохозяйственной продукцией, а также между потребительскими активами и активами, предназначенными для продажи и/или распределения (в соответствии с МСФООС 27).
- Разграничение нематериальных основных средств в соответствии с их характером для целей раскрытия информации (например, компьютерное программное обеспечение, лицензии, авторские права, издательские права, патенты) (в соответствии с МСФООС 31).
- Разграничение активов, являющихся частью концессионного соглашения об оказании услуг (в соответствии с МСФООС 32).²⁰

В дополнение к требованиям МСФООС, Руководство по статистике государственных финансов (GFSM2014) предоставляет систему классификации для основных средств (см. рисунок 5).

Чтобы облегчить составление статистики государственных финансов, система классификации активов должна учитывать как требования МСФООС, так и структуру активов в РСГФ.²¹

Рекомендуется применять более детальную классификацию в процессе ведения реестра активов, поскольку категории всегда могут быть агрегированы позднее (например, для целей отчетности). Добавление более подробной информации и последующая разбивка классов активов на более мелкие категории является более сложной задачей. Однако наличие слишком большого числа классов активов может оказаться

Рисунок 5. Классификация основных средств по GFSM2014

611 Основные средства

6111 Здания и сооружения

61111 Жилье

61112 Здания, кроме жилых

61113 Прочие сооружения

61114 Благоустройство территории

6112 Машины и оборудование

61121 Транспортное оборудование

61122 Машины и оборудование, кроме транспортного оборудования

611221 Информационное, компьютерное и телекоммуникационное оборудование (ICT)

611222 Машины и оборудование, не отнесенные к другим категориям

6113 Прочие основные средства

61131 Культивируемые биологические ресурсы

611311 Животные ресурсы, дающие многократную продукцию

611312 Деревья, культуры и растения, дающие многократную продукцию

61132 Продукты интеллектуальной собственности

611321 Исследования и разработки

611322 Поиск и оценка полезных ископаемых

611323 Программное обеспечение для компьютеров и базы данных

611324 Развлекательные, литературные и художественные оригиналы

611325 Прочие продукты интеллектуальной собственности

6114 Системы вооружения

Источник: GFSM2014 (МБФ, 2014 г.)

¹⁹ МСФООС 17 предусматривает, что организация должна амортизировать каждую часть статьи отдельно. Это означает, например, что в случае дорожной системы необходимо амортизировать отдельно тротуары, каналы, пешеходные дорожки, мосты и т. д. Таким образом, существует необходимость разделения таких активов на различные компоненты.

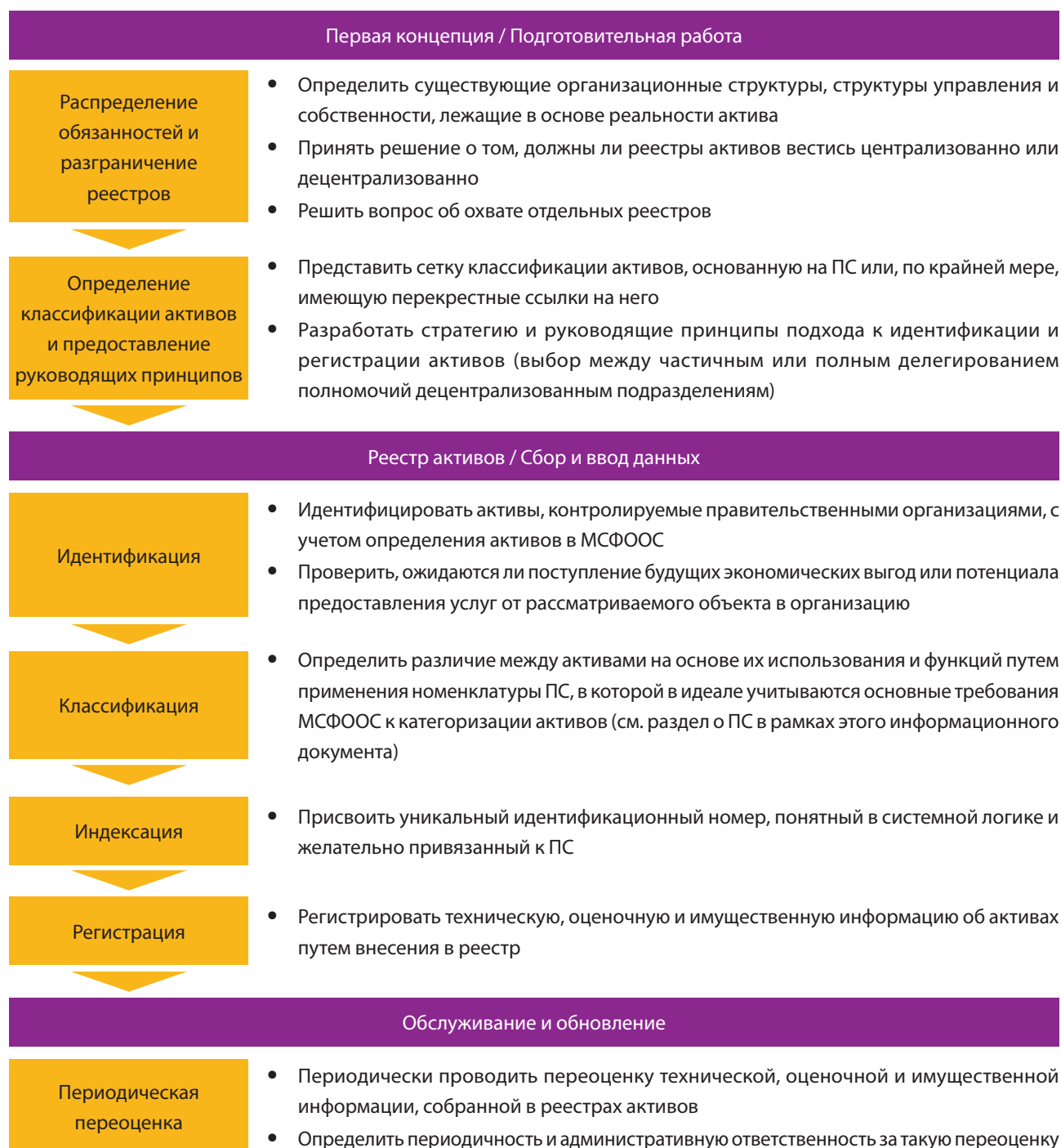
²⁰ МСФООС 32 описывает соответствующий учетный подход к концессиям на предоставление услуг, или (как они более широко известны) государственно-частным партнерствам (ГЧП). Хотя этот стандарт не фокусируется на каких-либо конкретных материальных или нематериальных активах, он имеет отношение к системе классификации, соответствующей МСФООС, поскольку ГЧП всегда влекут за собой определенный тип актива (материальный или нематериальный).

²¹ См. Бергман, Фукс, Хорни, Кизилбаш, Шваллер и Ватьян (2019 г.).

непрактичным, поэтому следует найти хороший баланс между информационными потребностями и усилиями, необходимыми для проведения мелкомасштабной дифференциации. Поэтому следует рассмотреть требования МСФООС и GFSM2014 (как это кратко показано на рисунке 5), а также информационные потребности лиц, принимающих политические и управленческие решения.

Создание и ведение реестров активов, как правило, включает в себя следующие виды деятельности:

Рисунок 6. Общий процесс создания и ведения реестров активов



Источник: Авторы на основе интервью с международными практиками и экспертами (2020 г.), отобранной информации из справочника по управлению инфраструктурой Швейцарской ассоциации муниципальной инфраструктуры (2014 г.) и исследования Всемирного банка по управлению, контролю и учету основных средств в регионе Латинской Америки и Карибского бассейна (Гурфинкель, 2017 г.).

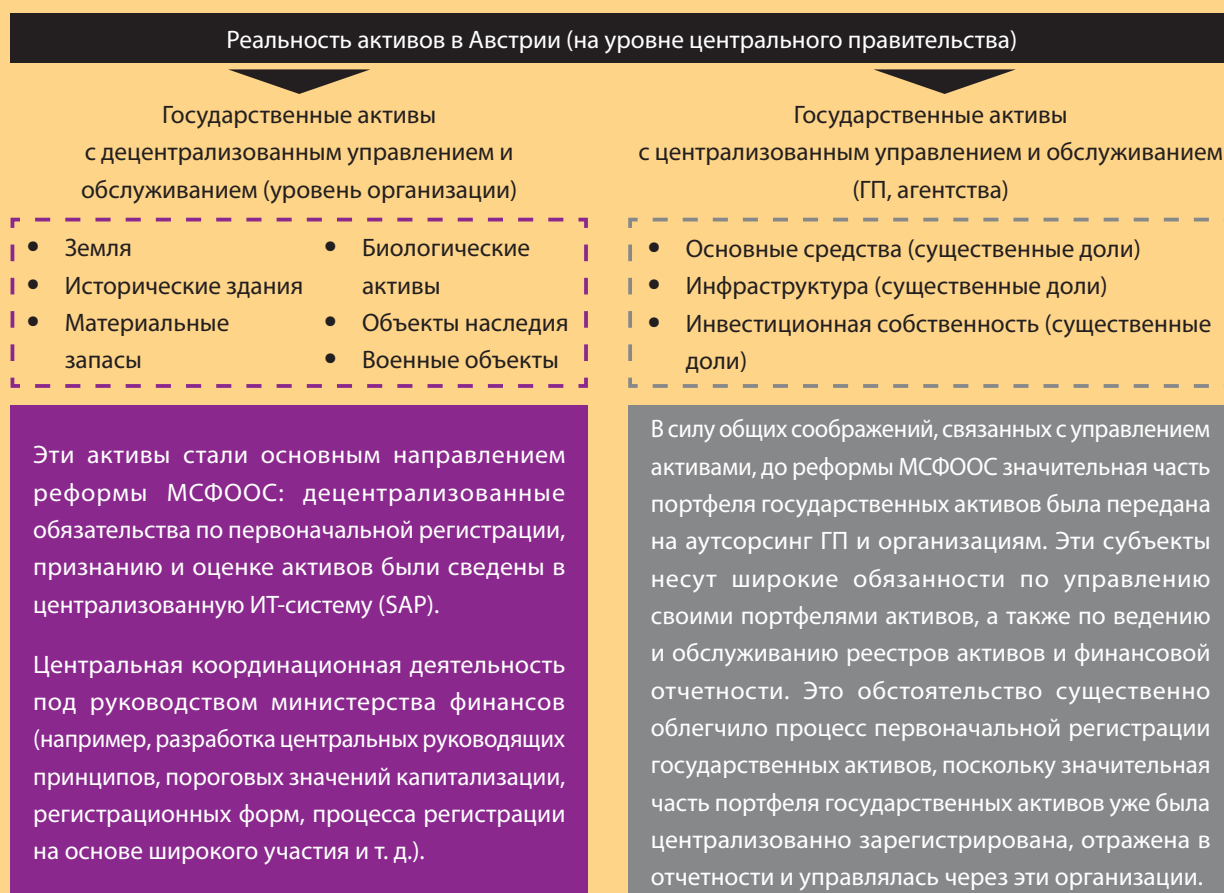
Инфоблок 1. Тематическое исследование по первоначальной регистрации активов в ходе внедрения МСФООС

Отправной точкой для усилий австрийского федерального правительства по выявлению и регистрации государственных активов в рамках внедрения МСФООС послужили ранее существовавшие реестры активов. Все кадастры были обновлены и дополнены децентрализованными подразделениями в соответствии с централизованно изданными руководящими принципами министерства финансов.

Однако значительная часть портфеля федеральных активов оказалась вне регистрационного процесса, поскольку основные государственные инфраструктурные активы, такие как железнодорожная или автомобильная инфраструктура, контролируются и управляются отдельными специализированными государственными учреждениями или государственными предприятиями (ГП), а не непосредственно самим государством. Следуя этой правовой логике, в конечном счете федеральное

правительство просто признает свои доли и участие в этих организациях/государственных агентствах, а не контролируемые ими активы (за исключением случаев, когда составляются консолидированные финансовые отчеты в соответствии с МСФООС). Вот почему нет непосредственной заинтересованности и права собственности на процесс регистрации таких активов.

Прежде чем приступать к созданию или пересмотру реестров государственных активов, возможно, было бы целесообразно подумать о существующих организационных структурах, структурах управления и собственности и ознакомиться с ними, поскольку эти аспекты диктуют обязательства, связанные с ведением реестра активов (а кроме того могут представлять потенциал для укрепления управления активами в целом). В случае Австрийской Республики реальность государственных активов была зафиксирована по двум разным каналам (см. ниже).



Источник: На основе интервью с международными практиками (2020 г.)

3.2. Институционализация реестра активов в государственных организациях

После успешного первоначального создания реестров активов их постоянное и систематическое ведение должно быть институционализировано (если это еще не предусмотрено административной системой юрисдикции).²² Этого можно добиться путем регулирования ответственности и четкого распределения задач, а также путем предоставления вспомогательных инструментов.

Вышеописанный общий процесс создания и/или ведения реестров активов может осуществляться централизованно (например, в рамках управления государственной собственностью) или децентрализованно в рамках организации, владеющей активами. Как показывает пример Австрийской Республики (см. инфоблок выше), юрисдикция может выбрать дифференцированный или смешанный подход, меняющийся в зависимости от типологии, использования и/или контроля активов. Например, конкретные типы активов, которые закупаются централизованно и используются различными организациями или государственными учреждениями, лучше всего регистрировать в централизованном порядке (например, ИТ-инфраструктуру).

Другими критериями, имеющими отношение к организации функции реестра активов, являются структуры собственности. Однако они в значительной степени определяются административной системой и структурами той или иной юрисдикции. В некоторых странах созданы отдельные агентства для управления конкретными типами активов. Например, в Швейцарии и Австрии управление государственными зданиями поручено государственному агентству недвижимости. Такой подход является выгодным с учетом того факта, что некоторые активы, такие как правительственные помещения, часто используют несколько организаций, и/или учитывая особый характер некоторых типов активов (например, инфраструктур, таких как автомобильные или железные дороги), эффективное управление которыми требует обширных технических

ноу-хау. Движимые активы, использование которых характерно для одной организации (например, приборы для пространственных измерений), должны регистрироваться в децентрализованных реестрах активов в рамках использующей их организации, поскольку этим организациям легко доступна ключевая информация о состоянии активов.

Учитывая процедурную связь между закупочной деятельностью по приобретению, строительству или эксплуатации активов и их регистрацией, необходимо обеспечить устойчивый обмен информацией между этими двумя административными функциями для обеспечения постоянного ведения и обновления реестров. Сотрудники по закупкам, обладающие соответствующей финансовой квалификацией, как правило, формулируют заказ и отпускают активы для использования после их получения. Эффективный контроль на этом этапе включает ряд сдержек и противовесов (т. е. проверку вновь приобретенных активов до их оформления для осуществления соответствующих платежей).²³ Однако перед вводом актива в эксплуатацию он должен быть помечен идентификационным номером для индексации. В идеале, тег должен следовать логической системе нумерации, которая связывается с классификацией активов плана счетов (ПС) (например, путем включения двух или трех символов, соответствующих классу активов).

Однако выбор способа организации этих административных функций в правительстве может быть продиктован историческими или правовыми предрасположенностями, режимом налогово-бюджетного управления или административно-организационной культурой юрисдикции. На концептуальном уровне продолжение систематического ведения и обновления реестров активов может быть достигнуто с помощью различных подходов, причем все они в равной степени возможны и осуществимы. В таблице 1 представлен объективный обзор возможных подходов.

²² Как показало исследование PULSAR «Бухгалтерский учет и отчетность в государственном секторе», большинство стран-бенефициаров PULSAR могут опираться на хорошо обслуживаемые реестры активов. Исследование доступно в онлайн-репозитории PULSAR: <https://cfr.worldbank.org/publications/stocktaking-public-sector-accounting-and-reporting-environment-pulsar-beneficiary>

²³ Более детальное обсуждение того, как внутренний контроль может поддержать PSFAM и соответствующие рекомендации, см. в исследовании Всемирного банка по управлению, контролю и учету основных средств в регионе Латинской Америки и Карибского бассейна (Гурфинкель, 2017 г.).

Таблица 1. Институционализация и поддержка реестра активов в государственных организациях

	Обязанности		
	Центральная власть	Уровень организации	Совместные / комбинированные
Административные задачи			
Закупки	Центральная закупочная организация (например, агентство)	Закупки на уровне организаций (например, бюджетных организаций)	Дифференциация в соответствии с: - финансовой компетентностью и механизмом управления организацией - типом актива - назначением актива
Реестр активов	Централизованное ведение реестров активов (например, государственный комитет по активам или агентство)	Децентрализованное ведение реестров активов (например, бюджетные учреждения / отраслевые министерства)	Дифференциация по: - структурам собственности - типу актива - назначению/использованию актива
Вспомогательные инструменты			
ИТ-система	Единая государственная информационная система (например, IFMIS).	Индивидуальные ИТ-системы в государственных организациях	Дифференциация ИТ-системы в соответствии с: - типом/назначением организации - потребностью в сборе данных
Планы счетов (ПС)	Гармонизированный/единый ПС (например, выпущенный министерством финансов)	Несколько ПС, специфических для организации (например, местные органы власти, ГП)	

4.

Регистрация информации об основных средствах в финансовой отчетности

Как регистрировать финансовую информацию об активах и вносить ее в финансовую отчетность?

После отражения технической и оценочной информации, а также информации о собственниках в реестрах активов финансовый показатель может быть признан в бухгалтерском учете. Это включает в себя оценку и капитализацию активов для представления в балансовой отчетности и признание потребления (амортизации) основных средств и любых финансовых последствий экономических событий, происходящих на протяжении цикла управления активами, в финансовой отчетности и отчетных компонентах / бухгалтерских результатах. На рисунке 7 представлен концептуальный обзор того, как бухгалтерские данные (т. е. информация, зарегистрированная в реестрах активов и/или вытекающая из конкретных экономических событий того или иного периода) отражают финансовую/управленческую ситуацию, которая в конечном счете отражается в бухгалтерских результатах (т. е. в финансовых отчетах).

Основываясь на этом рисунке, в следующих параграфах рассматривается перспектива бухгалтерского учета, ориентированная на результат / продукт, и подробно рассказывается, как фиксировать соответствующую информацию в финансовых отчетах.²⁴ Сюда включены бухгалтерское признание, оценка и раскрытие экономических ситуаций и событий. При этом должен быть обеспечен последовательный подход, использующий одни и те же принципы и руководящие указания во всех организациях государственного сектора юрисдикции, чтобы обеспечить межвременные и межорганизационные сравнения (например, сравнительный анализ) для управленческих целей. Принятие и (прямое или косвенное)²⁵ применение МСФООС способствует продвижению к международно признанной концепции финансовой реальности, лежащей в основе ассортимента основных средств юрисдикции.

²⁴ Хотя КО МСФООС рассматривает получателей услуг и поставщиков ресурсов в качестве основных пользователей финансовой отчетности общего назначения (GPFR) (п. 2.4) и особо подчеркивает связанную с ними функцию подотчетности, он также подчеркивает потенциал повышения информированности при принятии решений.

²⁵ МСФООС могут применяться прямо или косвенно, при этом юрисдикция либо определяет МСФООС в качестве своего основного стандарта бухгалтерского учета, либо разрабатывает свой собственный стандарт на их основе, соответственно (Бергманн, 2009 г.).

Рисунок 7. От реестра активов и бухгалтерских данных до финансовой отчетности

	Экономические события в рамках цикла управления активами	Экономический цикл			
		Приобретение	Эксплуатация	Обслуживание	Выбытие
 Бухгалтерские данные	Реестры активов	Перво-начальный реестр: тип, назначение, собственник, первоначальная стоимость, ожидаемый и оставшийся срок полезного использования	Обновленный реестр: состояние, использование и оставшийся срок полезного использования	Обновленный реестр: обслуживание, состояние и оставшийся срок полезного использования	Обновленный реестр: выбытие активов
	Балансовая отчетность	Признание и оценка нефинансовых активов		Амортизация и обесценение нефинансовых активов	Прекращение признания нефинансовых активов
 Бухгалтерские результаты	Отчет о финансовых результатах		Операционные расходы и доходы (метод начисления)	Эксплуатационные расходы, амортизация, обесценение (метод начисления)	Расходы и доходы от выбытия (метод начисления)
	Отчет о движении денежных средств	Отток денежных средств от приобретения нефинансовых активов	Операционные расходы и доходы (кассовый метод)	Эксплуатационные расходы (кассовый метод)	Денежные поступления от выбытия
	Примечания	Раскрываемые сведения	Раскрываемые сведения	Раскрываемые сведения	Раскрываемые сведения

4.1. Балансовая отчетность

Следуя основной логике системы бухгалтерского учета по методу двойной записи, балансовая отчетность государственного сектора служит для представления складских позиций активов и пассивов. С точки зрения управления активами, они представляют информацию

о способности юрисдикции или организации выполнять государственные функции и/или об их потенциале по предоставлению государственных услуг с использованием основных средств.²⁶

²⁶ В связи с этим в МСФООС используется термин «потенциал предоставления услуг», который определяется как «способность предоставлять услуги, способствующие достижению целей организации» (КО МСФООС п. 5.8).

Определение объема капитализации активов

Согласно МСФООС (КО МСФООС 5.6-5.13), актив — это ресурс, который:

- в настоящее время контролируется организацией;
- является результатом прошлого события (например, операции);
- обеспечивает потенциал предоставления услуг или способность приносить экономическую выгоду.

Это основополагающее определение охватывает необходимые условия для признания активов в бухгалтерском учете и их капитализации/представленности в балансовой отчетности государственного сектора. В идеале о выполнении этих критериев следует позаботиться уже во время регистрации активов (т. е. в качестве части идентификации активов), чтобы бухгалтеры могли легко работать с информацией, содержащейся в реестрах активов. Положения МСФООС требуют капитализации всех активов, отвечающих этим критериям, независимо от их стоимости. Тем не менее, организации государственного сектора владеют некоторыми объектами очень низкой стоимости, потенциал предоставления услуг которых составляет не более одного года. Их капитализация не является существенной и была бы нецелесообразной и не соразмерной, учитывая усилия, необходимые для их регистрации.

Таким образом, в большинстве юрисдикций установлены пороговые значения капитализации, и в балансовой отчетности признаются только существенные активы, в то время как активы, не достигающие установленного порога существенности, просто признаются в качестве расхода в отчете о финансовых результатах. Такие пороговые значения капитализации проводят четкую и ориентированную на денежную стоимость границу между активами и расходами. Хотя концептуальная основа МСФООС поощряет рассмотрение вопросов существенности и рентабельности, МСФООС не содержат подробных руководящих принципов определения пороговых значений капитализации.

К числу соображений, имеющих отношение к определению пороговых значений капитализации, относятся следующие:

- a. **Соображения эффективности.** Необходимо провести инвентаризацию основных средств, отраженных в балансовой отчетности, и обеспечить

управление ими. Аналогичным образом, необходимо вести и регулярно обновлять реестры активов, что влечет за собой расходы. Чем больше активов будет капитализировано в балансовой отчетности, тем больше потребуется ресурсов для ведения реестров активов. Таким образом, по соображениям эффективности и рентабельности некоторые организации могут принять решение об установлении более высоких пороговых значений капитализации для снижения затрат на содержание и управление зарегистрированными активами.

- b. **Вопросы финансовой устойчивости и равноправия между поколениями.** Капитализация

активов в балансовой отчетности позволяет организациям сократить краткосрочные (авансовые) расходы и сгладить краткосрочный бюджетный дефицит и/или обеспечить соблюдение фискальных правил. Однако активы, отраженные в балансовой отчетности, должны амортизироваться в течение срока их полезного использования. Это приводит к накоплению амортизационных расходов с течением времени и, следовательно, влияет на финансовые показатели в среднесрочной и долгосрочной перспективе. Капитализация и последующая амортизация дополнительно позволяют перенести затраты на приобретение актива и отнести его стоимость потребления к следующему поколению налогоплательщиков.

- c. **Суть и назначение МСФООС.** Концептуальная основа МСФООС (КО МСФООС) содержит общие руководящие принципы для определения пороговых значений капитализации. В частности, следует учитывать качественные характеристики, распространенные проблемы и ограничения КО МСФООС, поскольку они влияют на определение пороговых значений капитализации:

- o **Достоверное представление (КО МСФООС 3.10-3.16)**

Чтобы соответствовать требованию достоверного представления, пороговые значения капитализации не могут скрывать основную суть позиции или операции. В целом, пороговые значения капитализации снижают полноту представленных активов. Если пороговые значения высоки, то они вступают в конфликт с принципом достоверного представления. Высокие пороговые значения капитализации могут быть благоприятными с точки зрения рентабельности, но могут скрывать реальную суть позиции или операции.

- **Сопоставимость (КО МСФООС 3.21–3.25)**

Чтобы соответствовать требованию сопоставимости, уровни капитализации должны последовательно соблюдаться во всей организации (т. е., по крайней мере, на уровне отдельных финансовых отчетов). Хотя для разных классов основных средств могут быть определены разные пороговые значения капитализации, необходимо обеспечить соответствие этим пороговым значениям в каждой организации. Кроме того, следует учитывать прошлые пороговые значения капитализации и прогнозируемые будущие изменения стоимости. Если применяется оценка справедливой стоимости, определение пороговых значений капитализации может привести к непоследовательному признанию и прекращению признания активов, что препятствует межвременной сопоставимости (из-за колебаний стоимости).

- **Распространенные проблемы и ограничения финансового учета и отчетности**

Помимо качественных характеристик, в КО МСФООС учитываются существенность (КО МСФООС 3.32–3.34), рентабельность (КО МСФООС 3.35–3.40) и установление разумного баланса между всеми качественными характеристиками (КО МСФООС 3.41–3.42).

Чтобы соответствовать требованию существенности, пороговые значения капитализации не должны скрывать существенные позиции или операции. Однако

допустимо, чтобы такие пороговые значения приводили к пропуску несущественных позиций или операций. Поскольку уровень и качество основных средств обычно соответствуют базовому потенциалу предоставления услуг, информация об активах может дать полезные сведения о будущей возможности предоставления услуг. Эта информация может быть получена только в том случае, если активы капитализированы и признаны в балансовой отчетности.

С точки зрения существенности некоторые организации могут рассмотреть возможность установления разных пороговых значений капитализации для разных классов основных средств. В любом случае оценка существенности должна осуществляться в контексте законодательной, институциональной и операционной среды организации, включая характер, количество и размер основных классов активов.

В целом, чтобы ограничить административные усилия разумными пределами, активы с низкой стоимостью должны исключаться из капитализации, если они не являются существенными. Однако применение пороговых значений существенности и капитализации не должно умалять обязанности организаций по ведению полной бухгалтерской и учетной документации. Организациям также рекомендуется использовать более низкие (но не более высокие) пороговые значения, если это необходимо для представления потенциала предоставления услуг их активов.

Практические шаги по планированию разработки и внедрения пороговых значений капитализации представлены на рисунке 8:

Рисунок 8. Этапы внедрения пороговых значений капитализации



Инфоблок 2. Международная практика признания балансовой отчетности

Следуя ранее упомянутым основаниям для введения пороговых значений капитализации, юрисдикции, принявшие стандартный учет по методу начисления, выбрали различные подходы к дифференциации первоначальных затрат на приобретение активов

по степени существенности. В таблице 2 ниже представлены подходы / практики, принятые в некоторых странах, и соответствующие пороговые значения.

Таблица 2. Подходы и пороговые значения капитализации в некоторых странах

Страна	Подход	Пороговые значения капитализации	
Австралия	Единый порог капитализации для определенных типов активов и профессиональное суждение о существенности	Затраты на приобретение зданий, улучшение арендованного имущества и компьютерное программное обеспечение (если они не входят в группу аналогичных объектов / группу активов, которые в целом являются значительными)	> 5 000 австр. долл. (примерно 3 460 долл. США)
		Прочие активы	Применение соображений существенности
Новая Зеландия	Дифференциация в основном по характеру активов	Материальные активы (ОС)	> 5 000 новозел. долл. (примерно 3 250 долл. США)
		Нематериальные активы	> 50 000 новозел. долл. (примерно 32 250 долл. США)
Швейцария (федеральный уровень)	Дифференциация по классам активов	Нематериальные активы	> 100 000 шв. франков (≈ долл. США)
		Здания, объекты инфраструктуры	> 1 000 000 шв. франков (≈ долл. США)
		Мебель, сантехника, оргтехника, автотранспорт	> 5 000 шв. франков (≈ долл. США)

По сравнению с Австралией и Новой Зеландией, в Швейцарии установлены относительно высокие пороги существенности для капитализации активов. Опять же, с точки зрения устойчивости налогово-бюджетной сферы, высокие пороговые

значения капитализации приводят к более высоким краткосрочным расходам, но в то же время сокращают накопленные амортизационные расходы в последующие периоды. Решение об установлении относительно высоких пороговых значений

капитализации в Швейцарии было продиктовано историческим и социально укоренившимся принципом осмотрительности.

Однако, учитывая, что МСФООС не предусматривает конкретных пороговых значений капитализации на основе стоимости и не запрещает вводить такие пороговые значения, юрисдикция может устанавливать эти пороговые значения на низком или высоком уровне, пока поддерживаются общие принципы МСФООС (т. е. качественные характеристики, содержащиеся в КО МСФООС)

и решаются распространенные проблемы финансового учета и отчетности, такие как достоверное представление (в частности, полнота) и существенность. Таким образом, определение пороговых значений капитализации, в конечном счете, является вопросом профессионального суждения и требует установления нескольких различных пороговых значений капитализации для разных типов / классов основных средств, чтобы признать распространенные проблемы.

Источник: Авторы на основе общедоступных документов юрисдикций

Первоначальная оценка активов

МСФООС содержат четкие положения о регистрации и построении финансовой реальности основных средств.

Если юрисдикция создает первоначальную балансовую отчетность, в рамках которой активы признаются впервые, расходы на приобретение следует учитывать

везде, где это возможно. Однако, если они недоступны, справедливую стоимость следует определять с использованием условной стоимости, которая отражает суррогатную стоимость на дату оценки (см. МСФООС 33.06).

В таблице 3 ниже представлен обзор подходов МСФООС к первоначальной оценке уже существующих активов при первом применении МСФООС.

Таблица 3. Подходы МСФООС к первоначальной оценке уже существующих активов при первом применении МСФООС

		Затраты	Справедливая стоимость	Ссылка
Активы, не признаваемые согласно предыдущему методу бухгалтерского учета		X (Историческая стоимость)	(X) Условная стоимость при отсутствии надежной информации о стоимости (например, амортизированные затраты замещения или справочные значения)	МСФООС 33.64
Активы, уже признанные согласно предыдущему методу бухгалтерского учета	Основные средства	X (затраты или амортизированные затраты)	(X) Условная стоимость (например, сумма переоценки предыдущего метода бухгалтерского учета)	МСФООС 33.67

		Затраты	Справедливая стоимость	Ссылка
	Товарно-материальные запасы специализированного характера	X	X Текущие затраты замещения	МСФООС 33.70
	Инвестиционная собственность специализированного характера	X	X Амортизированные затраты замещения	МСФООС 33.70
	Активы, приобретенные в результате необменных операций	н/п	X Условная стоимость, если надежная информация о стоимости отсутствует	МСФООС 33.71

Источник: Авторы на основе МСФООС

Учитывая, что первоначальное признание и оценка активов требуют значительных усилий, субъекты, впервые применяющие МСФООС, могут воспользоваться трехлетним льготным переходным периодом и отказаться от признания основных средств (см. МСФООС 33.36; 33.38), что позволяет поэтапно внедрять стандартный учет по методу начисления и составлять балансовую отчетность. В зависимости от предрасположенности и размера зарегистрированных и уже признанных активов, а также возможностей для реализации реформы, рекомендуется поэтапное внедрение по типу активов или по юрисдикциям.²⁷

В дополнение к МСФООС 33 Евростат (2017 г.) разработал руководство по первоначальному внедрению учета по методу начисления, в котором используется прагматичный подход к первоначальному составлению балансовой отчетности.²⁸ Хотя руководство предлагает ту же иерархию оценки, что и МСФООС 33, и уделяет первостепенное внимание использованию исторической стоимости, оно предлагает прагматичные решения для определения предполагаемых затрат на землю, здания и инфраструктуру, если историческая стоимость недоступна.

Неофициальные данные из стран, которые успешно завершили внедрение учета по методу начисления на основе МСФООС, свидетельствуют о том, что с учетом ресурсоемкости и ограничений приходится идти на компромисс между полнотой (признанием всех существенных активов, т. е. тех, которые превышают пороговое значение капитализации) и точностью оценки в процессе составления первичной балансовой отчетности. Осознавая, что точная оценка (т. е. получение экспертного заключения или оценка объекта) может быть дорогостоящей, большинство юрисдикций отдают предпочтение полноте, а не точности.

Приступая к первоначальной оценке основных средств государственного сектора, нельзя избежать необходимости полагаться на прагматичные решения и подходы к оценке, что считается полностью разумным, если не возникает угрозы достоверности представленной информации. Выбор прагматичных подходов к первоначальной оценке является разумным также с учетом концепции рентабельности КО МСФООС.

Для обеспечения достоверности подходов к оценке, особенно в случае специализированных / сложных активов, таких как сетевая инфраструктура (для которой необходима отдельная оценка различных компонентов), рекомендуется привлекать внешних аудиторов.

²⁷ О поэтапном подходе к составлению балансовой отчетности см. также Кавана, Флинн и Моретти (2016 г.)

²⁸ В отличие от МСФООС в руководстве Евростата по первоначальному внедрению используется подход, предусматривающий включение активов в балансовую отчетность на основе набора более подробных качественных критериев, чем качественные характеристики МСФООС, которые при этом связаны с распространенными проблемами финансового учета и отчетности, отмеченными в КО МСФООС.

В случае приобретения активов первоначальная оценка зависит от сути основной операции. В-первых, необходимо понять, идет ли речь об обычной обменной операции (например, покупке, при которой товары или услуги приобретаются за плату) или о необменной, односторонней, операции, (например, пожертвовании).

Если речь идет об обменной операции, приобретенный актив признается просто по понесенным расходам. В случае операции, расчеты по которой производятся в обмен на денежные средства (например, оплата наличными или по счету-фактуре), никаких трудностей возникать не должно. Однако, если приобретение предполагает обмен неденежными активами (на другие товары или услуги/в рамках бартерного торгового

соглашения), справедливую стоимость операции следует определять на основе сопоставимых рыночных операций и доступных ценовых индексов.

В случае приобретения актива в рамках необменной операции для определения стоимости актива также требуется сбор дополнительной информации, такой как рыночные цены. Например, государственная школа, получившая в дар учебники, признает их в размере, который она должна была бы заплатить за них в отсутствие пожертвования, что требует от нее определения рыночной цены на эти учебники.

В таблице 4 обобщены ключевые проблемы и различия, которые необходимо учитывать при первоначальной оценке вновь приобретенных активов в соответствии с МСФО(ОС).

Таблица 4. Подходы МСФО(ОС) к первоначальной оценке вновь приобретенных активов

		Затраты	Справедливая стоимость	Ссылка
В рамках обменных операций	Основные средства	X (Закупочная цена за вычетом затрат на транспортировку, установку и выбытие — см. МСФО(ОС) 17.30-36)	(X) (В случае приобретения в обмен на неденежные активы, например, на основе сопоставимых рыночных операций — см. МСФО(ОС) 17.38)	МСФО(ОС) 17.26
	Инвестиционная собственность	X (Стоимость за вычетом любых транзакционных расходов)	(X) (В случае приобретения в обмен на неденежные активы — см. МСФО(ОС) 16.36 и след.)	МСФО(ОС) 16.26
	Биологические активы и сельскохозяйственная продукция ²⁹	(X) (В случае невозможности надежной оценки справедливой стоимости: первоначальная стоимость за вычетом накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения — см. МСФО(ОС) 27.34)	X (Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу, при этом справедливая стоимость определяется на основе характеристик по котировкам на соответствующем активном рынке и, при отсутствии таковых, по другим рыночным индексам — см. МСФО(ОС) 27.19 и след.)	МСФО(ОС) 27.16 / МСФО(ОС) 27.18

²⁹ Сельскохозяйственная продукция, собранная с биологических активов, классифицируется как запасы и, таким образом, должна оцениваться в соответствии с положениями МСФО(ОС) 12 по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу (МСФО(ОС) 17.36).

		Затраты	Справедливая стоимость	Ссылка
	Концессия на предоставление услуг (концедент)	н/п	X (Оценка согласно МСФООС 17 или МСФООС 31 в зависимости от характера, если соблюдены определенные критерии признания) ³⁰	МСФООС 32.9 и след.
В рамках необменных операций	Основные средства	н/п	X (На основе надежной информации о стоимости, например, рыночной стоимости)	МСФООС 17.27
	Инвестиционная собственность	н/п	X (Стоимость собственности, см. МСФООС 16.32/33)	МСФООС 16.27
	Биологические активы	н/п	X (Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу, при этом справедливая стоимость определяется, как при обменных операциях)	МСФООС 27.17

Источник: Авторы на основе МСФООС

Инфоблок 3. Роль внешнего аудита в налаживании учета активов и за его пределами

Хотя высшие органы финансового контроля (ВОФК) в большинстве юрисдикций традиционно занимаются в основном ретроспективным анализом финансовой отчетности на конец года, их предварительное участие в процессе составления балансовой отчетности считается полезным. Страны, которые успешно завершили переход на учет по методу начисления и внедрили учет активов в соответствии с МСФООС, на протяжении всего этого процесса

взаимодействовали с ВОФК. Помимо участия в создании системы бухгалтерского учета ВОФК выступали в качестве спарринг-партнера при определении соответствующих учетных оценок и параметров оценки. В идеале необходимо согласовать пороговые значения капитализации и подходы к оценке до их применения ко всему классу активов. Консенсус в отношении подхода к оценке имеет особенно важное значение для активов, по

³⁰ Конкретными критериями признания активов, подпадающих под концессионное соглашение о предоставлении услуг, являются контроль над услугами, которые оператор должен предоставлять с активом (МСФООС 32.9a), и, если применимо, контроль над любой значительной остаточной долей в активе в конце срока действия договоренности (МСФООС 32.9b). Однако вместе с активом концедент признает соответствующее обязательство, которое, в зависимости от контракта, отражает либо платежи, причитающиеся оператору (за разработку, строительство, приобретение или модернизацию актива) (т. е. финансовое обязательство), либо незаработанные доходы как следствие предоставления права на получение дохода от сторонних пользователей оператору в качестве способа компенсации (т. е. предоставление права модели оператора) (МСФООС 32.17).

которым нет данных об исторической стоимости или об амортизированных затратах замещения. Стратегия постепенного тестирования для аудита позиций балансовой отчетности считается ключевой, с тем чтобы вся первоначальная балансовая отчетность проверялась с завершением проекта.

После первоначального аудита вновь созданной балансовой отчетности ВОФК продолжают поддерживать PSFAM, предоставляя свои оценки и аудит.

- **Финансовый аудит.** В рамках аудита финансовой отчетности на конец года ВОФК проверяют новые поступления посредством выборки и проводят

инвентаризационные наблюдения и физические проверки для подтверждения наличия и оценки.

- **Аудит эффективности.** Оценка использования активов (например, заполняемости и использования помещения); оценка соотношения цены и качества посредством создания аудиторского следа (включая документацию по переговорам о цене для экономического обоснования концепции и решений о присуждении контракта).³¹
- **Надзорный аудит.** Проверка того, используется ли актив по назначению; оценка соответствия директивам о государственных закупках.

Источник: На основе полуструктурированных интервью с международными практиками и экспертами (2020 г.)

4.2. Отчет о финансовых результатах

Отчет о финансовых результатах юрисдикции или организации государственного сектора должен отражать финансовые последствия, возникающие в результате использования активов (т. е. амортизации) и любых экономических событий, влияющих на их суть на протяжении их жизненного цикла.

Определение расхода основных средств и амортизируемой суммы

Тот экономический факт, что использование основных средств приводит к некоторому износу с течением времени, отражается в учете по методу начисления в виде ежегодных амортизационных отчислений в профиците или дефиците. Амортизационные отчисления в основном отражают систематическое признание снижения будущей экономической выгоды или потенциала предоставления услуг актива. Чтобы

определить сумму амортизационных отчислений, МСФООС требует определить будущие экономические выгоды, воплощенные в активе, и оценить срок его полезного использования с точки зрения ожидаемой полезности актива для организации в последующие периоды. Руководящие принципы определения срока полезного использования актива изложены, в частности, в МСФООС (см. 17.72) и включают, среди прочего:

- ожидаемое использование актива (например, ожидаемый потенциал);
- ожидаемый физический износ (например, в зависимости от эксплуатационных факторов и технического обслуживания);
- техническое или коммерческое устаревание;
- юридические ограничения и тому подобное (например, срок годности).

³¹ Контактный комитет ЕС (2018 г.)

Инфоблок 4. Оценка срока полезного использования актива

Поскольку определение «допустимого» срока полезного использования представляет собой учетную оценку, которая может различаться для разных видов основных средств, его следует рассматривать скорее как вопрос суждения, чем как строгую учетную политику. Рекомендуется указать разные диапазоны срока полезного использования для разных классов активов. Даже в отношении конкретного актива (например, дорожной системы) для разных компонентов этого актива могут применяться разные сроки полезного использования, как показано ниже на примере субнациональных органов власти Швейцарии.

Субнациональные органы власти Швейцарии применяют GAAP для государственного сектора, основанные на МСФООС (так называемая гармонизированная модель учета 2), которые предусматривают разные сроки полезного использования для разных классов активов. В таблице ниже представлен пример такого подхода.

Таблица 5. Сроки полезного использования различных классов активов на субнациональном уровне в Швейцарии

Класс актива	Подкатегория	Срок полезного использования (в годах)
ИТ	Программное обеспечение	5
ИТ	Оборудование	3
Основные средства	Земля	Бессрочно
Основные средства	Здания	25–60
Основные средства	Дороги	40–60
Основные средства	Мосты	40–60
Основные средства	Канализационные системы	40–60
Основные средства	Системы сбора и отведения сточных вод	15
Основные средства	Машины и прочее	4–10

Источник: Швейцарский консультативный комитет по финансовой отчетности государственного сектора (2019 г.)

Определение прибылей и убытков посредством последующей оценки активов

МСФООС предусматривает ряд положений для оценки различных типов основных средств после их первоначального признания. МСФООС предусматривает два основных подхода: модель затрат и модель переоценки. Юрисдикции или организации могут выбрать любую из них, если речь не идет о биологических активах и сельскохозяйственной продукции. Биологические активы и их урожай / продукция должны оцениваться по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда рыночные цены недоступны (см. МСФООС 27.34). В случае всех других типов основных средств выбранный подход должен применяться последовательно для всего класса активов независимо от метода оценки (см. МСФООС 17.42). Любые прибыли или убытки, возникающие в результате изменения справедливой стоимости, должны

быть признаны в рамках профицита или дефицита (см. МСФООС 16.44; МСФООС 17.54 и след.) и, таким образом, представлены в отчете о финансовых результатах. В инфоблоке на следующей странице обсуждается вопрос о выборе между моделью затрат и моделью переоценки.

Если выбрана модель переоценки, организация должна проводить переоценку на регулярной основе (см. МСФООС 16.44), при этом частота должна определяться в зависимости от ожидаемых изменений справедливой стоимости (МСФООС 17.49). Рекомендуются четко указывать периоды переоценки для различных типов активов в учетной политике юрисдикции.

В таблице 6 представлен обзор подходов МСФООС к оценке для определения балансовой стоимости актива (для представления в балансовой отчетности) и выявления любых прибылей и убытков, возникающих в результате потенциальных колебаний стоимости (для представления в отчете о финансовых результатах).

Таблица 6. Подходы МСФООС к оценке для определения балансовой стоимости

	Модель затрат	Модель переоценки	Ссылка
Основные средства / Концессия на предоставление услуг (концедент)³² / Лизинговый актив (арендатор)	Стоимость за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения (см. МСФООС 17.43)	Справедливая стоимость на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения (см. МСФООС 17.44), при этом справедливая стоимость определяется одним из следующих факторов: • Рыночная стоимость (например, земли) • Восстановительная стоимость (например, уникального актива, такого как здание парламента) • Амортизированные затраты замещения (например, цена аналогичного актива с аналогичным оставшимся сроком полезного использования, например, автомобиля) • Подход для обслуживающего подразделения (например, для активов, износ которых может быть связан с такими услугами, как взлет / посадка самолетов на взлетно-посадочной полосе аэропорта)	МСФООС 17.42 МСФООС 32.13 МСФООС 13.2; 17.6

³² МСФООС 32 рассматривает активы, на которые распространяется концессия на предоставление услуг, как особый случай основных средств, которые необходимо учитывать как отдельный класс. Однако для последующей оценки применяются те же принципы, что и в МСФООС 17 (в случае материальных активов).

	Модель затрат	Модель переоценки	Ссылка
Инвестиционная собственность	Стоимость за вычетом накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения (см. МСФООС 16.65)	Справедливая стоимость определяется ценой, по которой собственность может быть обменена (МСФООС 16.45) без вычета транзакционных издержек (МСФООС 16.46)	МСФООС 16.39 и след.
Биологические активы	Стоимость за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения только в том случае, если справедливую стоимость не удалось надежно оценить при первоначальном признании (см. МСФООС 27.34)	Признание изменений справедливой стоимости	МСФООС 27

Источник: Авторы на основе МСФООС

Инфоблок 5. Выбор между моделью затрат и моделью переоценки

Поскольку МСФООС позволяет выбрать модель затрат или модель переоценки для последующей оценки, выбор между ними является фундаментальным решением в области учетной политики. При принятии решения необходимо будет руководствоваться соображениями рентабельности исходя из потребностей пользователя (т. е. уровня точности, удобства в использовании/совместимости).

Оценка по справедливой стоимости, основанная на методе переоценки, позволяет получить точную картину текущего потенциала предоставления услуг или экономической выгоды от использования основных средств. Несмотря на то, что она более актуальна для целей принятия решений, она полезна составителям СГФ, поскольку статистическая

отчетность строится на текущей рыночной стоимости и/или адекватных показателях. Однако оценка справедливой стоимости влечет за собой увеличение затрат на проведение переоценки (например, через независимых внешних оценщиков) и может привести к колебаниям стоимости активов.

На международном уровне разные юрисдикции выбрали разные режимы последующей оценки. Например, Швейцария применяет модель затрат, а Новая Зеландия выбрала модель переоценки для значительного числа классов основных средств, поскольку она хочет отразить полный потенциал предоставления услуг активов. В таблице 7 представлен обзор последующих моделей оценки двух стран.

Таблица 7. Подходы отдельных стран к оценке

Страна	Подход	Модель оценки МСФООС	Класс активов
Новая Зеландия	Дифференциация в основном по типу и назначению активов	<u>Модель затрат</u>	- Железнодорожная инфраструктура для услуг метро - Распределение электроэнергии - Прочие машины и оборудование (например, автомобили и оргтехника)
		<u>Модель переоценки</u> Рыночная стоимость	- Земля и здания (независимая оценка) - Исторические и библиотечные коллекции (на основе рыночной оценки аналогичных активов и / или независимой оценки)
		Амортизированные затраты замещения	- Специальная военная техника - Государственные шоссе - Школьная собственность
Швейцария (федеральный уровень)	Приоретизация модели затрат	<u>Модуль затрат</u> (стоимость за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения)	В принципе, федеральное правительство Швейцарии оценивает <u>все статьи балансовой отчетности</u> по первоначальным затратам на приобретение / производство или по амортизированной стоимости, если стандарт или правовое положение не предусматривает иной базы оценки.

Источник: на основе раскрытия информации в примечаниях к финансовым отчетам юрисдикций.

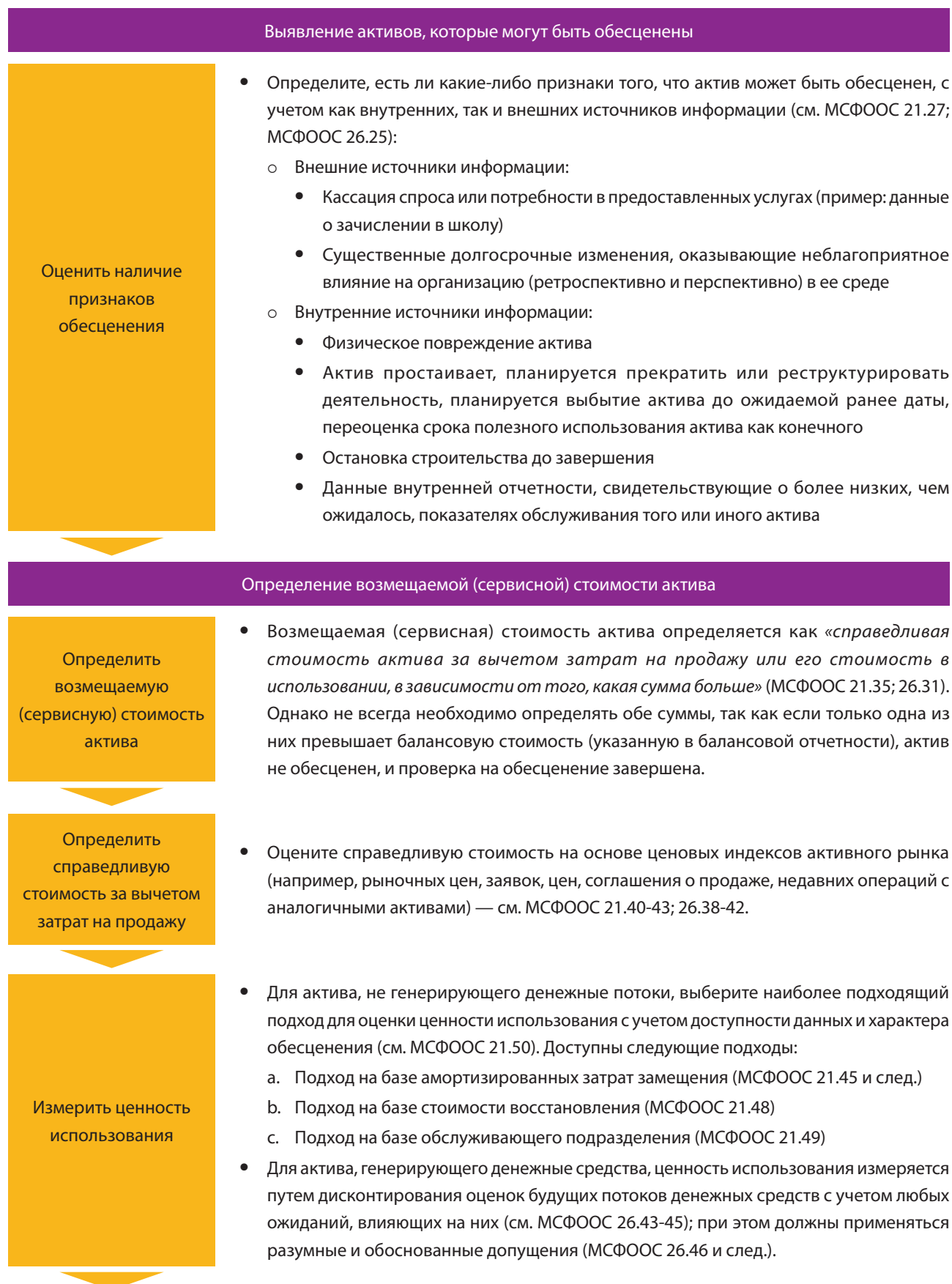
Проверка на обесценение

Помимо нормального / обычного использования актив также может пострадать от снижения полезности в результате чрезвычайных обстоятельств (например, актив устаревает или истощается из-за технологических достижений, изменения государственной политики или физического ущерба). Таким образом, с точки зрения метода начисления и в соответствии с МСФООС юрисдикции и организации государственного сектора должны оценить, есть ли какие-либо признаки того, что актив может быть обесценен (см. МСФООС 21.26; МСФООС 26.22), при этом необходимо учитывать как

внутренние, так и внешние источники информации (см. МСФООС 21.27; МСФООС 26.25). Однако проверка на обесценение не требуется для инвестиционной собственности, которая признается по справедливой стоимости в соответствии с МСФООС 16, и для активов, которые учитываются по переоцененной стоимости в соответствии с моделью переоценки, поскольку любое обесценение уже учтено в рамках последующей оценки (см. МСФООС 21.10; 21.54 / МСФООС 26.73). Таким образом, проверка на обесценение и признание возможных убытков от обесценения особенно актуальны для основных средств, для которых выбрана модель затрат для последующей оценки.

Общий процесс проведения проверки на обесценение в соответствии с МСФООС включает шаги, представленные на рисунке 9.

Рисунок 9. Процесс проверки на обесценение



Установление обесценения и признание

Сравнить возмещаемую (сервисную) стоимость с балансовой стоимостью актива

- Для определения необходимости и суммы обесценения актива возмещаемая (сервисная) стоимость сравнивается с текущей балансовой стоимостью актива (см. МСФО(ОС) 21.52; 26.72).

Признать обесценение

- Немедленное признание убытков от обесценения в профиците или дефиците (см. МСФО(ОС) 21.54; 26.73).
- Признание обязательства, если сумма обесценения больше, чем балансовая стоимость, к которой оно относится, только если этого требует другой стандарт, такой как, например, МСФО(ОС) 19 «Положения, условные обязательства и условные активы»³³ (см. МСФО(ОС) 21.55; 26.74).

Скорректировать амортизационные отчисления

- Скорректируйте амортизационные отчисления и обеспечьте, чтобы новая, пересмотренная балансовая стоимость, возникающая после признания обесценения, распределялась в течение оставшегося срока полезного использования (см. МСФО(ОС) 21.57; 26.75).

Источник: Авторы на основе МСФО(ОС)

4.3. Раскрытие информации в примечаниях

В дополнение к балансовой отчетности и отчету о финансовых результатах раскрытие информации в примечаниях является ключевым компонентом GPRF и предоставляет пользователям дополнительные данные. Такое раскрытие, в частности, обеспечивает прозрачность базовых допущений учетных оценок и методов, применяемых для перехода к представляемой финансовой реальности. Кроме того, оно предоставляет дополнительные данные путем дезагрегирования информации, содержащейся в балансовой отчетности и отчете о финансовых результатах. Наконец, раскрываемая в примечаниях информация также служит цели представления дополнительных данных, которые не содержатся в других отчетных материалах, но в равной степени необходимы для получения полной картины финансовых реалий.

Учет основных средств в соответствии с МСФО(ОС) включает, среди прочего, раскрытие информации, наиболее важные виды которой перечислены в таблице 8.

Предоставление таблицы изменений и, соответственно, раскрытие информации о любых изменениях в результате приобретения и выбытия активов обеспечивает дополнительную прозрачность. В соответствии с передовой практикой, определенной и постулируемой структурой ГРФП (показатель 12.3), информация о передаче и выбытии активов должна быть включена в бюджетные документы и / или финансовую отчетность. Принятие принципов раскрытия информации МСФО(ОС) и предоставление соответствующих примечаний к финансовым отчетам, безусловно, позволяет обеспечить необходимую информацию для законодательной власти.

³³ Один примечательный пример, который можно привести в связи с этим вопросом — тот, который упоминается в МСФО(ОС) 21.56. Специально созданные активы, такие как военные объекты, могут быть связаны с обязательством их демонтировать, если они больше не используются. В этом случае расходы на демонтаж должны учитываться в качестве резерва в соответствии с МСФО(ОС) 19.

Таблица 8. Обзор основных примечаний с раскрываемой информацией, дополняющих финансовую отчетность по основным средствам

	Прозрачность и понятность	Предоставление деталей	Предоставление дополнительной информации
	Методы, политика, выбор и допущения ³⁴	Дезагрегирование информации, содержащейся в балансовой отчетности или отчете о финансовых результатах	Раскрытие информации, не содержащейся в балансовой отчетности или отчете о финансовых результатах
Инвестиционная собственность (МСФООС 16.85 и след.)	- Базы оценки, использованные для определения балансовой стоимости - Критерии классификации активов (т. е. критерии, применяемые для различения инвестиционной недвижимости от недвижимости, занимаемой владельцем, и от недвижимости, предназначенной для продажи)	Сверка балансовой стоимости на начало и конец отчетного периода, включая любые изменения и их состав³⁵	- Договорные обязательства, связанные с закупками, строительством или разработкой - Договорные обязательства, связанные с ремонтом, обслуживанием или усовершенствованиями (МСФООС 16.86)
Основные средства (МСФООС 17.88 и след.)	- Базы оценки, использованные для определения балансовой стоимости - Методы амортизации, включая лежащие в основе оценки и допущения и любые их изменения (например, сроки полезного использования и / или нормы амортизации, остаточная стоимость и то, признаются ли амортизационные расходы в составе профицита / дефицита или на счете переоценки)	- Сверка балансовой стоимости на начало и конец отчетного периода, включая любые изменения и их состав - Капитализированные затраты на строительство (МСФООС 17.89)	Любые договорные вопросы, связанные с активом (ограничения, залоги, обязательства по приобретению) — см. МСФООС 17.89

³⁴ Любые изменения в учетной политике и оценках следует раскрывать в соответствии с МСФООС 3.

³⁵ Например, детализация и раскрытие изменений в результате приобретения и последующих расходов, выбытия и/или прибылей и убытков при корректировке справедливой стоимости.

	Прозрачность и понятность	Предоставление деталей	Предоставление дополнительной информации
Биологические активы <i>(МСФООС 27.38 и след.)</i>	Практика оценки / подробные сведения о биологических активах, справедливую стоимость которых невозможно надежно измерить (см. МСФООС 27.52)	- Различие в соответствии с природой биологических активов в форме количественного описания (МСФООС 27.41), а именно (МСФООС 27.39): между расходуемыми и плодоносными биологическими активами, а также между предназначенными для продажи и для распределения безвозмездно или по номинальной стоимости - Сверка изменений балансовой стоимости	Характер деятельности организации, связанной с каждой группой биологических активов (см. МСФООС 27.44)
Концессия на предоставление услуг <i>(МСФООС 32. и след.)</i>	н/п	Классификация концессионных активов в зависимости от характера услуги (см. МСФООС 32.33)	Права и обязанности по концессионному соглашению на предоставление услуг (см. 32.32)

Примечания. В настоящей таблице кратко излагаются основные требования к раскрытию информации об основных средствах, рассматриваемых в этом информационном документе, однако ее не следует рассматривать в качестве исчерпывающего перечня, поскольку в МСФООС содержатся дополнительные, более подробные положения.³⁶

Источник: Авторы на основе МСФООС

³⁶ Для получения полной информации о раскрытии обратитесь к Контрольному перечню раскрытия информации по МСФООС компании Ernst and Young (2018 г.), который содержится в онлайн-хранилище программы PULSAR Всемирного банка: URL: https://www.pulsarprogram.org/sites/pulsar/files/libdocs/EY%20IPSA%20Disclosure%20Checklist%202018_FINAL.pdf

5.

Использование информации об активах

Как использовать информацию об активах?

Правительства несут ответственность за прозрачное и эффективное использование государственных ресурсов и за предоставление высококачественных услуг широкой общественности. Внедрение надлежащего управления в государственном секторе создает положительные побочные эффекты для граждан, предприятий и окружающей среды, в которой они живут. Таким образом, улучшение управления активами государственного сектора дает ряд преимуществ:

- Повышение благосостояния граждан путем обеспечения необходимой социальной инфраструктуры для таких услуг, как здравоохранение, образование, жилье и социальное обеспечение
- Устойчивый рост за счет обеспечения необходимой экономической инфраструктуры, такой как дороги, телекоммуникационные сети, подключение к Интернету и доступ к электричеству или питьевой воде
- Макроэкономическая стабильность за счет смягчения неблагоприятных последствий внешних потрясений (например, стихийных бедствий, экономических спадов, кризиса в области здравоохранения) за счет создания хорошо структурированной и надежной инфраструктуры и обеспечения непрерывности предоставления услуг во время кризиса
- Устойчивое использование природных ресурсов за счет зеленых инвестиций с учетом экологических аспектов
- Создание надежных источников дохода, прибыли от капитала и окупаемости инвестиций

Однако одно только наличие данных не приведет автоматически к результатам политики, описанным выше. Для эффективного улучшения процесса принятия решений необходимо использовать финансовые и нефинансовые аспекты.

Чтобы воспользоваться возможностями, открывающимися благодаря доступности исчерпывающей информации об активах, существующие инструменты и системы управления (например, планы обслуживания и / или инвестиций, бюджеты, ориентированные на достижение результатов) должны быть дополнены соответствующими ключевыми показателями эффективности (КПЭ) (такими как затраты на единицу услуг, прибыль на инвестиции). Любые шаблоны и руководящие принципы внутреннего планирования должны быть скорректированы таким образом, чтобы текущая управленческая информация об активах учитывалась по умолчанию/автоматически.



5.1. Использование информации для повышения производительности активов

Правильно обслуживаемые реестры активов и разумная практика составления финансовой отчетности являются предпосылками для принятия более обоснованных решений, поскольку они предоставляют важную финансовую и нефинансовую информацию о характере, состоянии или назначении текущего портфеля активов, а также о связанных с ним обязательствах, затратах или доходах. Чтобы использовать эти информационные

возможности, правительствам необходимо разработать стратегию плодотворной интеграции таких мер в циклы государственной политики и системы управления эффективностью. В таблице 9 представлены каналы, с помощью которых всеобъемлющая информация об активах может быть использована для повышения различных показателей эффективности.

Таблица 9. Повышение производительности активов государственного сектора по различным показателям

	Показатель производительности
Продуктивность	Увеличение соотношения цены и качества; оптимизация затрат за срок службы; снижение стоимости активов; увеличение дохода от активов
Эффективность	Обеспечение / увеличение потенциала предоставления услуг; подготовка / согласование портфеля активов для устойчивого достижения намеченных результатов политики
Надежность / устойчивость	Обеспечение / повышение устойчивости критически важных систем инфраструктуры к неожиданным событиям; обеспечение планов непрерывности предоставления услуг в случае выхода из строя критически важных объектов инфраструктуры
Экологическая устойчивость	Согласование / обеспечение соответствия портфеля активов целям экологической политики; снижение негативного воздействия государственных активов на окружающую среду
Использование и эксплуатация	Уточнение характера влияния активов на результаты политики, благосостояние граждан и / или равноправие между поколениями; повышение прозрачности распределения активов по областям политики

5.2. Использование информации для улучшения PSFAM

Полная информация об активах также может быть использована для укрепления основы для принятия решений в отношении жизненных циклов активов или этапов проекта, как показано в таблице 10. Чтобы учитывать общие затраты на срок службы или общую стоимость владения, правительствам необходимо понимать, как физическое состояние актива соотносится с финансовыми доходами или затратами на его эксплуатацию и обслуживание. В

случае более сложных активов, таких как дороги, мосты или телекоммуникационные сети (которые состоят из различных компонентов с различными сроками полезного использования и затратами на срок службы), правительства могут найти оптимальные сроки для обслуживания или замены, чтобы снизить общие затраты на срок службы. Этого можно добиться только путем объединения финансовой и нефинансовой информации об активе.

Таблица 10. Повышение производительности активов государственного сектора на протяжении срока службы

	Этап проекта/Жизненный цикл
Планирование	Обеспечение надежных портфелей разрабатываемых проектов; повышение финансовой доступности и устойчивости; оптимизация источников финансирования; согласование структуры финансирования со сроком службы активов
Разработка	Оптимизация оценки и отбора проектов на основе анализа рентабельности; обеспечение оценки соотношения цены и качества; оптимизация распределения и смягчения рисков
Внедрение	Оптимизация финансового мониторинга и хода выполнения проекта за счет быстрой обратной связи; отражение меняющихся финансовых потребностей в бюджетах и среднесрочных финансовых планах; корректирование структуры финансирования; создание прочной основы для повторных переговоров
Эксплуатация и обслуживание	Увеличение соотношения цены и качества; оптимизация затрат на срок службы; снижение стоимости активов; увеличение дохода от активов; корректирование и контроль износа или обесценения активов
Выбытие активов	Увеличение выручки от выбытия активов; снижение затрат на выбытие активов

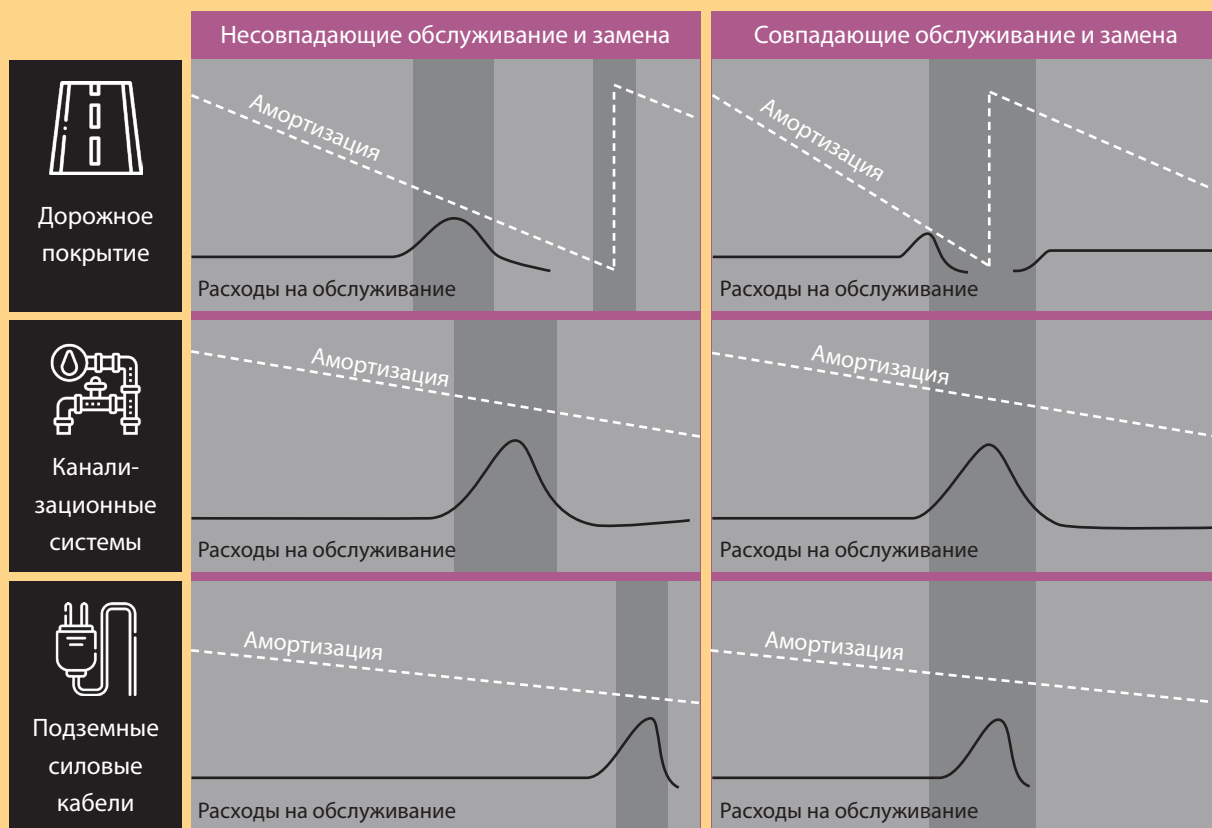
Источник: Авторы по данным ОЭСР, 2020 г.; PIMA, 2019 г.

Инфоблок 6. Согласование циклов обслуживания и замены

Повышение эффективности активов государственного сектора на различных этапах жизненного цикла (от приобретения до выбытия и замены) требует принятия стратегического подхода на операционном уровне. Для удовлетворения текущих потребностей и создания потенциала предоставления услуг в будущем административные и оперативные подразделения должны отслеживать состояние и амортизацию активов, используемых для предоставления услуг или общественных благ. При использовании стандартной системы учета по методу начисления с обоснованной оценкой сроков полезного использования и соответствующих норм амортизации ключевая управленческая информация для

планирования деятельности по обслуживанию легко доступна. Однако, по сравнению с индивидуальным планированием мероприятий по обслуживанию для отдельных типов активов или компонентов, интегрированная перспектива или комплексный подход на уровне портфеля повышает эффективность и предоставляет значительные возможности для экономии, поскольку циклы обслуживания и замены взаимосвязанных активов не обязательно совпадают. Примером являются дорожные системы (см. рисунок 10), которые обычно состоят из различных компонентов, в том числе дорожного покрытия и канализационных / дренажных систем.

Рисунок 10. Согласование циклов обслуживания и замены



В зависимости от условий окружающей среды и характера использования дороги может нуждаться в меньшем регулярном обслуживании, таком как ремонт выбоин, но, в конечном итоге, по истечении срока ее полезного использования она нуждается в полной замене покрытия. Однако обслуживание других компонентов дорожной системы, таких как дренаж, и инфраструктуры государственного сектора под дорогой (систем сточных вод, подземных силовых кабелей и кабелей телекоммуникаций / Интернета) часто не коррелирует по времени, и их соответствующие циклы обслуживания и замены могут существенно различаться. После проведения ремонтных работ на подземной инфраструктуре под дорогой необходимо заменить покрытие дороги. В приведенном выше стилизованном примере (рисунок 10), где между техническим обслуживанием и заменой дорожного покрытия становится необходимым

существенное обслуживание канализационных систем, можно рассматривать перенос основного обслуживания канализационной системы, после которого будет проведена полная замена дорожного покрытия.

Этот простой пример показывает, почему действия по обслуживанию различных компонентов и активов инфраструктуры следует планировать на уровне портфеля. Однако, помимо перехода на уровень портфеля требуется межорганизационное планирование и/или обмен информацией, с тем чтобы организация, отвечающая за дорожную систему, согласовала цикл технического обслуживания с организациями, управляющими другой инфраструктурой, связанной с дорожной системой (например, электросетью).

5.3. Использование информации об активах в качестве основы для принятия политических решений

Улучшение информации об управлении активами может не только служить цели укрепления самой функции управления активами на уровне организации, но и стать основой для более широкого, общегосударственного использования. Информация об активах может служить основой для усовершенствованной (налогово-бюджетной) политики и способна укрепить институты финансового управления в целом как на уровне центрального правительства, так и на уровне организаций (см. таблицу 11).

Инвестиционный отчет Новой Зеландии представляет собой хороший пример того, как управление балансовой отчетностью государственного сектора может быть связано с более широкими целями политики (см. инфоблок ниже). В инфоблоке показано, как государственные активы и обязательства могут быть использованы для повышения благосостояния граждан.

Таблица 11. Примеры использования расширенной информации об активах

Примеры использования	
Центральный уровень	
Налогово-бюджетное управление	• Укрепление институтов налогово-бюджетного управления (например, бюджетирование по методу начисления, учет по методу начисления) • Мониторинг фискальных целевых показателей (например, закрепленных в фискальных правилах или системах) путем интеграции информации о балансовой отчетности (например, о чистых активах/капитале)
Налогово-бюджетная политика	• Оценка и формирование более устойчивой балансовой отчетности • Оценка устойчивости налогово-бюджетной сферы и вопросов равноправия между поколениями • Усиление управления долгом и структуры обязательств за счет увязки активов со сроками погашения долга • Обеспечение разработки программ расходов на инфраструктуру с учетом потребностей
Государственная политика	• Стратегическая оптимизация размещения активов • Максимизация соотношения цены и качества при использовании основных средств • Оптимизация и пересмотр существующих моделей/структур предоставления услуг (например, принятие решений о производстве или закупке) • Критический взгляд на устаревшие цели и инструменты политики и переосмысление общественных обязанностей / обязательств
Уровень организации	
Предоставление услуг	• Планирование и управление мероприятиями по обслуживанию • Оценка устойчивости / полезности государственных активов для предоставления услуг в будущем • Расчет полных затрат на предоставление услуг — например, для целей мониторинга и/или бенчмаркинга и ценообразования на предоставление услуг (т. е. определение тарифов)

Инфоблок 7. Связь между благосостоянием граждан и балансовой отчетностью государственного сектора в Новой Зеландии

Закон Новой Зеландии о государственных финансах требует, чтобы казначейство публиковало инвестиционный отчет для описания и изложения стоимости активов и пассивов, того, как они изменились по сравнению с прошлым, и того, как они, по прогнозам, изменятся в будущем. Публикуя такой инвестиционный отчет, органы власти признают, что управление балансовой отчетностью имеет важное значение для предоставления услуг в государственном секторе так, чтобы обеспечить максимальное соотношение цены и качества, а также для устойчивых, динамичных и адаптируемых государственных финансов, которые будут поддерживать уровень жизни будущих поколений. Инвестиционный отчет Новой Зеландии является убедительным сигналом того, что государственная балансовая отчетность представляет важную информацию о благосостоянии, которая, наряду с другими ресурсами (например, человеческими, социальными или природными), поддерживает благополучие в долгосрочной перспективе. Инвестиционный отчет включает следующие основные разделы.

Первый раздел: управление балансовой отчетностью. Устанавливает ключевые принципы управления государственной балансовой отчетностью (т. е. согласование портфеля активов с целями политики, эффективное управление рисками, устойчивое финансирование, надежные/устойчивые системы), представляет балансовую отчетность в цифрах и обеспечивает стресс-тест балансовой отчетности по трем сценариям (например, сильное землетрясение, вспышка ящура, крупный международный экономический спад).

Второй раздел: оценка эффективности государственных инвестиций. Вводит пять показателей эффективности (т. е. эффективность, результативность, устойчивость, сопротивляемость, адаптивность), которые затем применяются к социальным, финансовым и коммерческим портфелям в рамках государственной балансовой отчетности. В каждом анализе портфеля содержатся замечания по эффективности и подробные комментарии по пяти показателям работы.

Третий раздел: мысли о будущем. Исследует и обсуждает важные вопросы и проблемы, связанные с дальнейшим расширением подхода к оценке эффективности управления государственной балансовой отчетностью.

Источник: Казначейство Новой Зеландии. Инвестиционный отчет за 2018 год.

6.

Практические выводы и рекомендации

Реестр активов и их учет являются ключевыми для PSFAM, поскольку результаты финансовой отчетности дают лицам, принимающим решения, полную картину финансовой реальности и последствий. Это создает основу для принятия обоснованных управленческих и политических решений по приобретению, строительству и развитию, эксплуатации, обслуживанию, выбытию и замене активов, а также для оптимизации соотношения цены и качества.

Организационный, технический и человеческий потенциал, описанный в этом документе, необходимо развивать и поддерживать, чтобы в полной мере использовать потенциал управления основными средствами государственного сектора. Организации

государственного сектора особенно нуждаются в развитии *«потенциала принятия решений»* путем понимания информационных потребностей руководителей государственного сектора и увязки технической информации (по управлению активами) с этими потребностями в удобной для пользователей форме.

Опираясь на результаты трех представленных выше разделов и обсуждавшиеся в них ключевые вопросы и проблемы, на международный опыт стран и на предложения по передовой практике, в следующих пунктах (а.–р.) приводятся ориентированные на практику рекомендации по укреплению PSFAM.

Регистрация основных средств

- a. Обеспечить скоординированный процесс регистрации на основе гармонизированных стандартов и подходящих вспомогательных инструментов (таких как ИТ-системы и ПС) во всех организациях государственного сектора.
- b. Обеспечить сбор достаточно подробной информации об активах в рамках процесса первоначальной регистрации с учетом требований МСФООС и СГФ и потребностей внутренних пользователей.
- c. Учитывать тип, назначение и характер активов при распределении обязанностей по ведению реестра активов и управлению ими.
- d. Обеспечить непрерывное ведение реестров активов путем периодической переоценки технической, правовой и оценочной информации, включая, при необходимости, физические инспекции.

Регистрация финансовой информации в финансовой отчетности

- a. Установить пороговые значения капитализации в соответствии с МСФО(ОС), учитывая, таким образом, принципы существенности в отношении различных типов, целей и ожидаемых колебаний стоимости активов.
- b. Обеспечить соответствие пороговых значений капитализации целям прозрачности, подотчетности и полезности для принятия решений (путем раскрытия потенциала предоставления услуг).
- c. Постепенно увеличивать объем информации, содержащейся в финансовой отчетности, с помощью поэтапного подхода на основе четко сформулированного обоснования (такого как потребности в информации, проблемы, соображения рентабельности, потенциал).
- d. При наличии различных методов оценки выбирать последовательные и эффективные подходы к оценке путем установления баланса между затратами и ожидаемыми выгодами (например, выбирая желаемый уровень точности).
- e. Разработать и поддерживать политику амортизации в соответствии с ожидаемым характером потребления и ожидаемым физическим износом для различных типов активов (например, обеспечить различные диапазоны срока полезного использования для разных классов активов).
- f. Создать системы информации и мониторинга, позволяющие своевременно и регулярно выявлять события (например, изменения в политике, стихийные бедствия), которые влияют на регистрируемую стоимость активов (например, обесценение).
- g. Обеспечить согласованность процесса и методологии обесценения с характеристиками различных классов активов в соответствии с требованиями МСФО(ОС) (т. е. для активов, не генерирующих денежные средства).
- h. Использовать примечания к финансовой отчетности и дополнять их вспомогательной информацией, потенциально актуальной для пользователей.

Использование информации об активах

- a. Создавать и поддерживать потенциал в области принятия решений путем снижения сложности информации и увязки технической информации с информационными потребностями государственных лидеров.
- b. Использовать возможности контроля и разработать соответствующие ключевые показатели эффективности (КПЭ) (например, затраты на единицу услуг, рентабельность инвестиций и т. д.).
- c. Интегрировать разработанные КПЭ в существующие инструменты и системы управления (например, планы обслуживания и/или инвестиций, бюджеты, ориентированные на достижение результатов).
- d. Обеспечить возможность политического контроля с помощью соответствующей финансовой коммуникации, направленной на обеспечение финансовой грамотности и удовлетворение информационных потребностей пользователей.
- e. Поддерживать лиц, принимающих политические решения, в использовании финансовой отчетности с помощью ресурсов организации, например, бюджетного управления парламента или соответствующих подразделений.

Список использованной литературы

Бавин, Т. (1999). Реформы кадастра 2014 в Новой Зеландии. VII конференция и общее собрание акционеров Новозеландского института геодезистов и Комиссии FIG. Бей-оф-Айлендс, 9–15 октября. [Bavin, T. (1999). Cadastre 2014 Reforms in New Zealand. New Zealand Institute of Surveyors & FIG Commission VII Conference & AGM. Bay of Islands, 9-15th October.]

Блейзи, А., Гонге, Ф. и Стоко, П. (2020). Поддержание и управление инфраструктурными активами государственного сектора. В рамках публикации: Шварц Г., Фуад М., Хансен Т. и Вердые Г. (ред.): *Хорошее вложение: как сильное управление инфраструктурой может положить конец расточительству государственных инвестиций*. Вашингтон, округ Колумбия: Международный валютный фонд [Blazey, A., Gonguet, F. and Stokoe, P. (2020). Maintaining and Managing Public Infrastructure Assets. In: Schwartz, G., Fouad, M., Hansen, T. and Verdier, G. (eds.): *Well Spent: How Strong Infrastructure Governance Can End Waste in Public Investment*. Washington, DC: International Monetary Fund.]

Бергманн, А. (2009). Финансовый менеджмент в государственном секторе. Pearson Education. [Bergmann, A. (2009). *Public sector financial management*. Pearson Education.]

Бергманн, А., Фукс, С., Хорни, П., Кизилбаш, А., Шваллер, А., Ватьян, А. (2019). *Руководство по сравнительному анализу: интеграция бухгалтерского учета в государственном секторе и статистики государственных финансов*. Устранение различий между Международными стандартами финансовой отчетности в общественном секторе, статистикой государственных финансов и Европейской системой счетов. Вашингтон, округ Колумбия: Группа Всемирного банка. [Bergmann, A., Fuchs, S., Horni, P., Kizilbash, A., Schwaller, A. and Vatyán, A. (2019). *Benchmarking Guide: Integrating Public Sector Accounting and Government Finance Statistics. Addressing the differences between International Public Sector Accounting Standards, Government Finance Statistics, & the European System of Accounts*. Washington, D.C.: World Bank Group.] URL: <https://cfr.worldbank.org/publications/benchmarking-guide-integrated-psa-and-gfs>

Кавана, Дж., Флинн, С. и Моретти, Д. (2016). *Внедрение учета по методу начисления в государственном секторе*. Международный валютный фонд, Департамент по финансовым вопросам. Вашингтон, округ Колумбия, США. [Cavanagh, J., Flynn, S. and Moretti, D. (2016). *Implementing Accrual Accounting in the Public Sector*. International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department. Washington DC/USA.]

Деттер, Д., Фёльстер, С. (2016). *Общественное богатство наций: как управление государственными активами может ускорить или замедлить экономический рост*. Springer. [Detter, D., and Fölster, S. (2016). *The public wealth of nations: how management of public assets can boost or bust economic growth*. Springer.]

Доротинский, В. Л., Уоткинс, Дж. А., Денер, К. (2011). *Информационные системы финансового управления: 25-летний опыт Всемирного банка в определении того, что работает, а что нет. Исследование Всемирного банка*. Вашингтон, округ Колумбия: Группа Всемирного банка. [Dorotinsky, W. L., Watkins, J. A., and Dener, C. (2011). *Financial management information systems : 25 years of World Bank experience on what works and what doesn't. A World Bank study*. Washington, D.C.: World Bank Group.] URL: <http://documents.worldbank.org/curated/en/485641468139212120/Financial-management-information-systems-25-years-of-World-Bank-experience-on-what-works-and-what-doesnt>

Контактный комитет высших органов финансового контроля Европейского Союза (2018). Аудит государственных закупок. Tribunal de Contas, Португалия (ред.). [EU Contact Committee of the Supreme Audit Institutions of the European Union (2018). Public Procurement Audit. Tribunal de Contas, Portugal (eds.).] URL: <https://www.eurosai.org/en/databases/products/Public-procurement-audit/>

Евростат (2017). Руководство рабочей группы ЕСФООС по первоначальному внедрению метода начисления. Рабочая группа ЕСФООС, ред. 16/11, 5 апреля 2017 г. [Eurostat (2017). EPSAS Working Group Guidance for the first time implementation of accrual accounting. EPSAS WG 16/11 rev, 5 April 2017.] URL: <https://circabc.europa.eu/sd/a/d1b2b587-c4b8-4fdf-a2e2-5735ae362b15/First%20time%20implementation%20guidence.pdf> [05.06.2020].

Гурфинкель, Д. (2017). Глобальная практика управления: Латинская Америка и Карибский бассейн — региональное исследование по управлению, контролю и учету основных средств. Вашингтон, округ Колумбия: Группа Всемирного банка. [Gourfinkel, D. (2017). Governance global practice: Latin America and the Caribbean - Regional study on the management, control, and recording of fixed assets. Washington, D.C.: World Bank Group.] <https://doi.org/10.1596/29109>

Грубишич, М., Нушинович, М. и Рое, Г. (2009). На пути к эффективному управлению активами государственного сектора. *Финансовая теория и практика*, 33(3), стр. 329–362. [Grubišić, M., Nušinić, M. and Roje, G. (2009). Towards efficient public sector asset management. *Financial Theory and Practice*, 33(3), pp. 329–362.]

Международный валютный фонд [МВФ] (2018). *Фискальный монитор: управление общественным благосостоянием*. Вашингтон, октябрь. [International Monetary Fund [IMF] (2018). *Fiscal Monitor: Managing Public Wealth*. Washington, October.]

Международный валютный фонд [МВФ] (2014). Руководство по статистике государственных финансов 2014. Вашингтон, округ Колумбия: МВФ. [International Monetary Fund [IMF] (2014). *Government finance statistics manual 2014*. Washington, D.C.: IMF.]

Комитет по международным стандартам финансовой отчетности в общественном секторе [КМСФООС] (2020). Справочник по международным стандартам бухгалтерского учета в общественном секторе. Нью-Йорк: Международная федерация бухгалтеров [МФБ]. [International Public Sector Accounting Standards Board [IPSASB] (2020). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New York: International Federation of Accountants [IFAC].]

Каганова, О., Телгарский, Дж. (2018). Управление капитальными активами местными органами власти: оценка и сравнительный анализ. *Международный журнал стратегического управления собственностью*, 22(2), стр. 143–156. [Kaganova, O. and Telgarsky, J. (2018). Management of capital assets by local governments: An assessment and benchmarking survey. *International Journal of Strategic Property Management*, 22(2), pp. 143–156.]

Хан, А. и Пессоа, М. (2010). Концептуальный дизайн: важный элемент проекта информационной системы государственного управления финансами. Технические записки и руководства МВФ, 2010/07. [Khan, A. and Pessoa, M. (2010). Conceptual Design: A Critical Element of a Government Financial Management Information System Project. IMF Technical Notes and Manuals, 2010/07.] URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2010/tnm1007.pdf>

Ким, Дж., Фаллов, Дж. А. и Грум, С. (2020). *Справочное руководство по управлению государственными инвестициями*. Международное развитие на практике. Вашингтон, округ Колумбия: Всемирный банк. [Kim, J., Fallov, J. A. and Groom, S. (2020). *Public Investment Management Reference Guide*. International Development in Practice. Washington, DC: World Bank.] doi:10.1596/978-1-4648-1529-4.

Леви-Йейати, Е. и Штурценеггер, Ф. (2007). Балансовый подход к устойчивости налогово-бюджетной сферы. *CID Working Paper Series* 2007.150, Гарвардский университет, Кембридж, Массачусетс, октябрь 2007 г. [Levy-Yeyati, E. and Sturzenegger, F. (2007). A Balance-Sheet Approach to Fiscal Sustainability. *CID Working Paper Series* 2007.150, Harvard University, Cambridge, MA, October 2007.]

ОЭСР (2020). Сборник ОЭСР по передовым методам инвестирования в качественную инфраструктуру. Окончательный проект. Париж: ОЭСР [OECD (2020). *OECD Compendium of Good Practices for Quality Infrastructure Investment*. Final Draft. Paris: OECD]

Секретариат ГРФП. (2019). *Рамки для оценки управления государственными финансами*. Второе издание. Вашингтон, округ Колумбия: Секретариат ГРФП. [PEFA Secretariat. (2019). Framework for assessing public financial management. Second Edition. Washington, DC: PEFA Secretariat.] URL: <https://www.pefa.org/resources/pefa-2016-framework>

PIMA (2019). Структура инвестиций в государственном секторе. Вашингтон: МВФ. [PIMA (2019). Public Sector Investment Framework. Washington: IMF.]

Фелпс, А. (2010). Обоснование, практика и результаты в управлении активами муниципальной собственности. *Журнал корпоративной недвижимости*, 12(3), стр.157–174. [Phelps, A. (2010). Rationale, practice and outcomes in municipal property asset management. *Journal of Corporate Real Estate*, 12(3), pp.157-174.]

Швейцарская ассоциация муниципальной инфраструктуры (SVKI) (2014). *Руководство по управлению инфраструктурой: рекомендации по стратегическому планированию, строительству и поддержанию стоимости инфраструктур муниципальных сетей*. Берн, Швейцария. [Swiss association of municipal infrastructure (SVKI) (2014). *Handbuch Infrastrukturmanagement: Empfehlungen für die strategische Planung, Erstellung und Werterhaltung kommunaler Netzinfrastrukturen*. Bern/Switzerland.]

Швейцарский консультативный комитет по финансовой отчетности государственного сектора [SRS- CSPCP] (2019 г.). Гармонизированная модель учета для кантонов и муниципалитетов HAM2 (Руководство HAM2). Лозанна: Секретариат SRS-CSPCP. [Swiss Public Sector Financial Reporting Advisory Committee [SRS-CSPCP] (2019). *Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2 (Handbook HAM2)*. Lausanne: Secretariat SRS-CSPCP.]

Танзи В. и Пракаш Т. (2000). Расходы государства и неправомерное использование государственных активов. *Рабочий документ МВФ WP/00/180*. Вашингтон: Международный валютный фонд [Tanzi, V. and Prakash T. (2000). *The Cost of Government and the Misuse of Public Assets*. IMF Working paper WP/00/180. Washington: International Monetary Fund.]

Уна, Г., Аллен, Р. и Боттон, Н. (2019). *Как разработать информационную систему финансового менеджмента — модульный подход*. Вашингтон, округ Колумбия: МВФ, Департамент по финансовым вопросам. [Uña, G., Allen, R. and Botton, N. (2019). *How to Design a Financial Management Information System – A Modular Approach*. Washington, D.C.: IMF, Fiscal Affairs Department.]

ПРОГРАММА PULSAR

УПРАВЛЯЕТСЯ



CFRR 
**Centre for Financial
Reporting Reform**



СО-ФИНАНСИРУЕТСЯ

 **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