

Учет внеоборотных активов

Вызовы и лучшие практики

PULSAR, Совместное заседание EduCoP и FinCoP Meeting, 9-й
Семинар,

5 июня 2024 года

Томас Мюллер-Маркес Бергер



MMB CONSULT
Change through experience

Программа

1. Общая важность внеоборотных активов (ВНА) в госсекторе
2. Цель Ресурсов в госсекторе и Цель Бухучета в госсекторе
3. Общие вызовы учета ВНА в госсекторе
4. Конкретные вызовы для избранных видов активов
 - Инфраструктурные активы
 - Активы историко-культурного наследия
 - Природные ресурсы

1. Общая важность ВНА в госсекторе

- Главная цель правительств – **долгосрочное, надежное предоставление услуг гражданам**
- Это требует в большой мере активов длительного срока службы в области ***инфраструктуры***
- Наконец, правительства имеют обязательства по обеспечению сохранности ***активов исторического, культурного и художественного значения*** для будущих поколений
- Кроме этого, большая часть ***природных ресурсов*** – это общественное достояние под управлением и контролем правительств
- Следовательно, внеоборотные активы представляют собой значительную часть совокупных активов на балансах правительств

1. Общая важность ВНА в госсекторе

Financial Statements

Statement of Financial Position

as at 30 June 2023

2023 Forecast at		Actual		
Budget	Budget		30 June	30 June
2022	2023		2023	2022
\$m	\$m	Note	\$m	\$m
Assets				
17,713	19,084		18,791	17,835
28,906	33,383	13	33,548	35,135
51,202	63,866	14	66,490	65,456
53,423	44,710	15	48,046	46,261
5,991	7,024	15	7,317	6,096
70,883	65,247	16	66,489	54,659
2,908	3,268		3,041	3,068
4,027	4,324		4,612	4,208
230,776	259,280	17	267,390	249,182
15,816	16,678	18	17,034	16,247
4,209	4,178		3,908	3,697
2,274	-		-	-
(2,810)	(1,850)		-	-
485,318	519,192		536,666	501,844

49,8%

(Источник: Финансовая отчетность правительства Новой Зеландии за год, закончившийся 30 июня 2023 года, 5 October 2023 года)

1. Общая важность ВНА в госсекторе

Note 17: Property, Plant and Equipment

for the year ended 30 June 2023	Total \$m	Land \$m	Buildings \$m	State highways \$m	Electricity generation assets \$m	Electricity distribution network \$m	Aircraft (excluding military) \$m	Specialist military equipment \$m	Specified cultural and heritage assets \$m	Rail network \$m	Other plant and equipment \$m
Gross carrying amount											
Opening balance 1 July 2022	268,071	84,744	62,171	51,915	19,041	6,829	4,220	6,896	3,286	10,630	18,339
Additions	14,881	923	6,564	1,738	632	330	393	1,028	63	912	2,298
Disposals	(1,474)	(114)	(228)	(18)	(7)	(50)	(21)	(27)	(5)	-	(1,004)
Net revaluations	5,335	(5,640)	1,540	5,872	411	-	(30)	(6)	105	3,082	1
Transfers from/(to) asset classes outside of PPE	(236)	(199)	(4)	(5)	-	-	-	-	-	-	(28)
Other ¹	1,200	(6)	(12)	-	(11)	1	-	-	-	(3)	1,231
Total gross carrying amount	287,777	79,708	70,031	59,502	20,066	7,110	4,562	7,891	3,449	14,621	20,837
Accumulated Depreciation and Impairment											
Opening balance 1 July 2022	18,889	-	2,390	-	14	2,476	-	2,603	32	47	11,327
Eliminated on disposal	(1,007)	-	(107)	-	-	(32)	(1)	(26)	(6)	-	(835)
Eliminated on transfer to other asset classes	(13)	-	(25)	-	-	-	-	-	17	-	(5)
Eliminated on revaluation	(5,527)	-	(2,962)	(797)	(702)	-	(595)	-	(23)	(414)	(34)
Net Impairment losses charged to operating balance	220	-	(1)	-	4	-	282	11	-	(49)	(27)
Depreciation expense	6,601	-	2,532	797	698	208	313	339	26	456	1,232
Other ¹	1,224	-	10	-	-	(1)	1	-	2	1	1,211
Total accumulated depreciation and impairment	20,387	-	1,837	-	14	2,651	-	2,927	48	41	12,869
Carrying value as at 30 June 2023	267,390	79,708	68,194	59,502	20,052	4,459	4,562	4,964	3,401	14,580	7,968
By holding											
Leasehold	1,481	-	250	-	1	-	1,199	-	-	-	31
Public Private Partnerships	5,220	311	2,285	2,621	-	-	-	-	-	-	3
Freehold (excluding PPP)	260,689	79,397	65,659	56,881	20,051	4,459	3,363	4,964	3,401	14,580	7,934
Carrying value as at 30 June 2023	267,390	79,708	68,194	59,502	20,052	4,459	4,562	4,964	3,401	14,580	7,968

1 The movement in other reflects the changes that have occurred between the gross carrying amount and accumulated depreciation and impairment for assets held by KiwiRail.

The total amount of property, plant and equipment under construction is \$10,161 million (2022: \$7,742 million) which are classified to the asset class being constructed.

1. Общая важность ВНА в госсекторе

63

FINANCIAL STATEMENTS

United States Government Balance Sheets as of September 30, 2023, and 2022

(In billions of dollars)

	2023	2022
Assets:		
Cash and other monetary assets (Note 2)	922.2	877.8
Accounts receivable, net (Note 3)	319.9	356.3
Loans receivable, net (Note 4)	1,695.1	1,434.1
Negative loan guarantee liabilities (Note 4)	4.6	-
Inventory and related property, net (Note 5)	423.0	406.9
General property, plant and equipment, net (Note 6)	1,235.0	1,197.5
Investments (Note 7)	130.8	130.3
Investments in government-sponsored enterprises (Note 8)	240.4	223.7
Advances and prepayments (Note 9)	252.7	298.1
Other assets (Note 10)	195.4	37.7
Total assets	5,419.1	4,962.4
Stewardship property, plant, and equipment (Note 26)		

(Источник: Финансовый отчет правительства США, финансовый год 2023, 15 февраля 2024 г.)

2. Цель удерживания ресурса в госсекторе

<p>Предоставление услуг - суверенные задачи (например, инфраструктура)</p>	<p>Предоставление услуг - добровольные задачи/участник рынка (например, акции в субъектах хозяйствования)</p>
<p>Инвестиции в будущее (например, исследования/нематериальные активы; природные ресурсы)</p>	<p>Сохранение (например, художественные коллекции, музеи, природные ресурсы)</p>

2. Цель бухучета в госсекторе

- **Цель бухучета в госсекторе** – предоставлять информацию, полезную для пользователей финансовой отчетности общего назначения для задач подотчетности и принятия решений (Концептуальная основа Совета по IPSAS, Глава 2, абзац 2.1)
→ В отчетности ВНА – предоставляют полезную информацию об общественных ресурсах (и их стоимости) для текущего и будущего предоставления услуг
- Таким образом, **цель оценки:** (...) наиболее достоверно отражать стоимость услуг, операционные возможности и финансовые возможности, что будет полезно для обеспечения подотчетности организации и принятия решений (Концептуальная основа Совета по IPSAS, Глава 7, абзац 7.2)

2. Охват бухучета в госсекторе в зависимости от цели

<p>Предоставление услуг - суверенные задачи (например, инфраструктура)</p>	<p>Предоставление услуг - добровольные задачи/участник рынка (например, акции в субъектах хозяйствования)</p>	
<p>Инвестиции (нап исследования/ активы; прир</p>		<p>ение ожественные и, природные сы)</p>

 = охват бухучета/финансовой отчетности в госсекторе

3. Общие вызовы учета ВНА

- Собственность – меньшая важность собственности для предоставления услуг в госсекторе → конфликт с важностью собственности в бухучете
- Единица учета – многие активы являются сложными сетями/системами со значительными различиями в сроках эксплуатации/ в потреблении ресурсов (IPSAS 45.8: требуется суждение, чтобы определить соответствующую единицу измерения для признания)
- Доступность данных
 - На этапе внедрения бухучета по методу начисления – отсутствие исторических данных, особенно для долгосрочных активов
 - Для текущего учета – центральный учет или децентрализованное управление
- Пороги капитализации – факторы, которые необходимо учесть: информационные потребности, существенности, анализ преимуществ и затрат (*IPSAS 45.IG10-14, IPSAS 45.BC 28 ff.*)
- Решение о надлежащем методе оценки в зависимости от цели удерживания актива → определяет полезность информации для пользователей!

3. Общие вызовы учета ВНА

- Решение о надлежащем методе оценки:
 - **Выбор учетной политики** – модель исторической стоимости или модель текущей стоимости
 - Суждение: выбирайте учетную политику, которая релевантна (подотчетность/принятие решений) и удовлетворяет контролю качества (понятность, своевременность, сопоставимость, проверяемость) (*IPSAS 45.BC44*)
 - **Текущая стоимость:** **первичная цель, для которой организация удерживает статью**, является важным соображением для определения базы текущей стоимости (*IPSAS 45.27*)
 - **Переоценки** должны делаться с достаточной регулярностью, чтобы обеспечить, что балансовые стоимости существенно не отличаются от текущей стоимости на отчетную дату (*IPSAS 45.29*)

3. Общие вызовы –
определение цели
удерживания актива,
чтобы предоставить
соответствующую
информацию

- Цель не только определяет признание, но также и оценку внеоборотных активов

Note 1: Basis of Reporting (continued)

Physical assets

Judgement is required whether assets are held for commercial purposes or for public benefit purposes. Assets held for commercial purposes are subject to a commercially recoverable amount test (the higher of the income that can be generated from the asset, or the net proceeds from its sale). Assets that are held for public benefit purposes are generally valued at optimised depreciated replacement cost. An example of an asset held for public benefit purposes is the rail network. Optimisation means that surplus assets are identified and assumed not to be replaced. Otherwise, it can be assumed the asset will be replaced, and therefore the asset value is not reduced below its optimised depreciated replacement cost. If surplus, the asset will be valued at its net selling price.

3. Общие вызовы –
определить цель
удерживания, чтобы
предоставить
соответствующую
информацию

- Цель также актуальна **в рамках** соответствующих классов активов, как, например, земля и здания

Valuation of PPE

PPE is carried at fair value except for nuclear waste management assets held at historical cost (see note 1.19) and assets under construction which are held at cost. In accordance with the FREM, assets that have short useful lives or are of low value are carried at depreciated historical cost less impairment as a proxy for fair value.

Non-specialist land and buildings are measured at current value in existing use using professional valuations. Specialist land and buildings are measured at depreciated replacement cost which represents the present value of the asset's remaining service potential.

(Источник: Консолидированная финансовая отчетность правительства Великобритании за год, закончившийся 30 марта 2023 г., Примечание 1.12, Обновление 20 октября 2023 г.)

3. Общие вызовы – Регулярные переоценки

Note 17: Property, Plant and Equipment (continued)

Items of Property, Plant and Equipment (PPE) are initially recorded at cost. Where an asset is acquired for nil or nominal consideration the asset is recognised initially at fair value, where fair value can be reliably determined, and as revenue in the Statement of Financial Performance.

Generally, Government borrowings are not directly attributable to individual assets. Therefore, borrowing costs incurred during the period, including any that could be allocated as a cost of completing and preparing assets for their intended use are expensed rather than capitalised.

Subsequent to initial recognition, classes of PPE are accounted for as set out below.

Revaluations are carried out for a number of classes of PPE to reflect the service potential or economic benefit obtained through control of the asset. Revaluation is based on the fair value of the asset, with changes reported by class of asset.

Classes of PPE that are revalued are revalued at least every five years or whenever the carrying amount differs materially to fair value.

Items of PPE are revalued to fair value for the highest and best use of the item on the basis of the market value of the item, or on the basis of market evidence, such as discounted cash flow calculations. If no market evidence of fair value exists, an optimised depreciated replacement cost approach is used as the best proxy for fair value.

Where an item of PPE is recorded at its optimised depreciated replacement cost, this cost is based on the estimated present cost of constructing the existing item of PPE by the most appropriate method of construction, less allowances for physical deterioration and optimisation for obsolescence and relevant surplus capacity.

Where an item of PPE is recorded at its optimised depreciated replacement cost, the cost does not include any borrowing costs.

When an item of PPE is revalued, any accumulated depreciation at the date of revaluation is eliminated against the gross carrying amount of the asset.

(Источник: Финансовая отчетность правительства Новой Зеландии за год, закончившийся 30 июня 2023 года, 5 октября 2023 года)

3. Общие вызовы – Регулярные переоценки

Источник: Финансовая отчетность правительства Новой Зеландии за год, закончившийся 30 июня 2023 года, 5 октября 2023 года

Note 17: Property, Plant and Equipment (continued)

Valuation Information

Approach	Asset type	Valuer	Timing
Valued based on sales comparison and other market-based data	Public housing stock	Quotable Value Limited	Annual valuation with the latest completed in the 30 June 2023 financial year.
	School land, early childhood centres and teacher housing	Quotable Value Limited	Independent valuation reviews are completed at least once every three years with the latest completed in the 30 June 2023 financial year. In the intervening years an indexed valuation is completed.
	Non-specialised health land and buildings	Te Whatu Ora used a number of different independent valuers	Non-specialised health land and buildings are revalued on a two-to-five year cycle. The latest series of valuations were completed as at 30 June 2023.
	Non-specialised corrections buildings and corrections land	Beca Limited	Valuations are completed at least once every three years with the latest completed as at 30 June 2023.
	NZ Defence Force buildings outside defence areas and land	Beca Limited	Valuations completed at least once every five years with the latest full independent land and buildings valuation completed at 30 June 2023.
	Conservation estate (national parks, forest parks, conservation areas, reserves) ¹	Internal valuation reviewed by Logan Stone Limited	Annual valuation with the latest completed as at 30 June 2023. Independent valuer reviews are completed at least once every three years with the latest completed as at 30 June 2022.

3. Общие вызовы – Регулярные переоценки

Источник: Финансовая отчетность
правительства Новой Зеландии
за год, закончившийся 30 июня
2023 года, 5 октября 2023 года

Optimised depreciated replacement cost (ODRC)	School buildings and site improvements	Internal valuation except buildings in a service concession arrangement which are valued by Quotable Value Limited	School buildings and site improvements are revalued annually with the latest completed at 30 June 2023. The internal valuation methodology is reviewed by an independent valuer.
	Specialised health buildings	Te Whatu Ora used a number of different independent valuers	Specialised building revaluations are completed on a two-to-five-year cycle. The latest series of valuations were completed as at 30 June 2023.
	Prison complex buildings	Beca Limited	Valuations are completed at least once every three years with the latest completed as at 30 June 2023.
	NZ Defence force buildings in defence areas	Beca Limited	Valuations completed at least once every five years with the latest full independent land and buildings valuation completed as at 30 June 2023.

3. Общие вызовы – полезность информации

6. Property, plant and equipment

	Land ¹³	Buildings ¹⁴	Dwellings ¹⁵	Furniture & Fittings	Plant and Machinery	Information Technology	Assets under construction	Total
	£000	£000	£000	£000	£000	£000	£000	£000
Cost or valuation								
As at 1 April 2022	281,345	2,374,120	9,930	6,984	12,210	35,380	32,885	2,752,854
Additions	-	63,256	167	1,556	366	4,726	45,530	115,601
Disposals	-	-	-	(199)	(216)	(2,817)	-	(3,232)
Impairments	-	-	-	-	-	-	(28,711)	(28,711)
Reclassifications	-	12,433	-	-	-	-	(12,445)	(12)
Revaluation ¹⁶	(4,717)	161,907	122	-	-	-	-	157,312
At 31 March 2023	276,628	2,611,716	10,219	8,341	12,360	37,289	37,259	2,993,812
Depreciation								
At 1 April 2022	-	1,156,546	3,589	1,678	2,582	20,700	-	1,185,095
Charge in the year	-	29,710	339	805	983	4,566	-	36,403
Disposals	-	-	-	(199)	(216)	(2,782)	-	(3,197)
Revaluations	-	131,249	83	-	-	-	-	131,332
At 31 March 2023	-	1,317,505	4,011	2,284	3,349	22,484	-	1,349,633
Carrying amount at 31 March 2022	281,345	1,217,574	6,341	5,306	9,628	14,680	32,885	1,567,759
Carrying amount at 31 March 2023	276,628	1,294,211	6,208	6,057	9,011	14,805	37,259	1,644,179

13 Had land been valued using the cost model, the carrying amount would be £214,678,000.

14 Had buildings been valued using the cost model, the carrying amount would be £1,195,250,000.

15 Had Dwellings been valued using the cost model, the carrying amount would be £1,861,000.

16 Land and Buildings were valued in March 2023 by Marc Seabrook FRICS, of the Valuation Office Agency.

(Источник: Великобритания, Палата Общин, Годовой отчет и счета 2022/23, Примечания к финансовой отчетности, с. 151))

4. Конкретные вызовы - Инфраструктура

- Собственность – юридическая собственность или показатели контроля
 - Юридическая собственность – это лишь один из множества показателей (например, доступ к ресурсу или осуществимое право на потенциал за срок службы) (*IPSAS 45.AG10*)
 - Организация может продемонстрировать, что она контролирует актив даже без юридической собственности – преобладание сути над формой (*IPSAS 45.AG11*)!
- Доступность информации – часто в разных организациях/департаментах, необходима тесная коммуникация (необходимо понимание бухучета в операционных департаментах)
- Собственность – часто сложная ситуация с собственностью на разные компоненты инфраструктурных активов
 - Пример: земля под/над основными средствами (*IPSAS 45.IG1 -5*)
- Первоначальное признание/оценка – компонентный подход (*IPSAS 45.41, IPSAS 45.AG6 + AG24-26*)
- Последующие затраты – капитализация или отнесение на расходы (*обслуживание, замена, инспекция - IPSAS 45.AG13-15; IG9*)

4. Вызовы с инфраструктурой – компонентный подход

Источник: Финансовая отчетность правительства Новой Зеландии за год, закончившийся 30 июня 2023 года (5 октября 2023 года)

Note 17: Property, Plant and Equipment (continued)

Carrying value of other asset classes subject to revaluation

State Highways (excluding land)

	Actual	
	30 June 2023 \$m	30 June 2022 \$m
Formation	19,648	17,886
Bridges	14,572	12,198
Pavement (structure)	11,213	9,769
Pavement (surface)	2,002	1,640
Tunnels	3,290	2,757
Drainage	3,140	2,614
Traffic facilities	2,073	1,836
Culverts and subways	974	852
Other structures	2,086	1,923
Miscellaneous ¹	504	440
Total state highways	59,502	51,915

1 Miscellaneous is made up of intelligent traffic systems (ITS), traffic management units, bailey bridges and waterway structures.

Accounting policy	Estimated useful lives
State highways are recorded on an ODRC basis representing the cost of replacing the network asset in its current condition. The valuation reflects the estimated present cost of constructing the existing asset by the most appropriate method of construction, reduced by allowances for the age and condition of the asset (depreciation).	Formation – Permanent Pavement structure (sub-base) – Permanent Pavement structure (base course) – 75 to 150 years Pavement surface – 11 to 14 years Bridges – 90 to 100 years

4. Конкретные вызовы – Активы историко-культурного наследия

- Общее понимание «историко-культурного наследия»
 - особенности: ограничения на использование, незаменимость, неопределенный срок службы (IPSAS 45.AG2-3)
- Какова цель учета активов историко-культурного наследия?
 - операционная или неоперационная (*IPSAS 45 BC25 ff.*)
- Определение периметра признания – что попадает в охват бухучета в госсекторе?
 - применяются «обычные» критерии признания основных средств (удовлетворяет определению актива, подлежит надежной оценке) (*IPSAS 45.6*)
 - если не подлежит оценке: раскрытия информации в примечаниях (*IPSAS 45.7; IPSAS 45.77*)
- Учитывая специфические особенности историко-культурного наследия: определить надлежащий метод оценки

4. Активы историко-культурного наследия – Примеры: США

- Управление основными средствами: стоимость может быть неопределимой или бессмысленной
- Включает управление землей и историко-культурными активами

Heritage assets are government-owned assets that have one or more of the following characteristics: historical or natural significance; cultural, educational, or artistic importance; or significant architectural characteristics. Entities provide protection and preservation services to maintain all heritage assets in the best possible condition as part of America's history. Examples of heritage assets include the Declaration of Independence, the U.S. Constitution, and the Bill of Rights preserved by the National Archives. Heritage assets are classified into two categories: collection and non-collection. Collection type heritage assets include objects gathered and maintained for exhibition, for example, museum collections, art collections, and library collections. Non-collection type heritage assets include parks, memorials, monuments, and buildings. In some cases, heritage assets may serve two purposes: a heritage function and general government operations. In those cases, the heritage asset should be considered a multi-use heritage asset if the predominant use of the asset is in general government operations (e.g., the main Treasury building used as an office building). The cost of acquisition, improvement, reconstruction, or renovation of multi-use heritage assets is capitalized as general PP&E and depreciated over its estimated useful life.

(Источник: Финансовый отчет правительства США за финансовый год 2023, 15 февраля 2024 г.; Примечание 26 на с. 159)

4. Конкретные вызовы – Активы историко-культурного наследия

Источник: Финансовая отчетность правительства Новой Зеландии за год, закончившийся 30 июня 2023 года (5 октября 2023 года)

Note 17: Property, Plant and Equipment (continued)

Specified cultural and heritage assets

	Actual	
	30 June 2023	30 June 2022
	\$m	\$m
National Library Collections	1,019	914
Te Papa Collections	1,017	1,075
Conservation Estate	683	608
National Archives	616	596
Other	66	61
Total specified cultural and heritage assets	3,401	3,254

Accounting policy	Estimated useful lives
Specified cultural and heritage assets comprise infrastructure within national parks and conservation estates, as well as National Archives holdings and the collections of the National Library, Parliamentary Library and Te Papa. Of these, non-land assets are recorded at fair value less accumulated impairment losses. Assets are not reported with a financial value in cases where they are not realistically able to be reproduced or replaced, and where no market exists to provide a valuation.	5 to 100 years except for the Te Papa, National Library and National Archive collections that have indefinite life and are generally not of a depreciable nature.

4. Конкретные вызовы – Природные ресурсы

- Определение природных ресурсов – необходимо для четкого определения охвата учета природных ресурсов
 - Текущее предложение Совета по IPSAS: встречаются в природе, воплощают потенциал полезного использования или возможность генерировать экономические выгоды
- Определение периметра учета природных ресурсов – какая информация полезна для читателей?
 - Текущее предложение Совета по IPSAS: применение «обычных» критериев признания актива
 - Конкретные вызовы, например
 - *неопределенность существования* (Совет по IPSAS: по этой причине ресурсы недр обычно не признаются как активы),
 - *демонстрация контроля* (Совет по IPSAS : контроль невозможен для таких природных ресурсов как свободно текущая вода (океан, озера и т.д.))
 - *доказательство потенциала полезного использования* (Совет по IPSAS: признавать природные ресурсы, удерживаемые для сохранения, если сохранение может приводить к возникновению потенциала полезного использования, который делает вклад в достижение целей организации)
- Определение надлежащего метода оценки – особенно для природных ресурсов, приобретаемых через необменные операции
 - Текущее предложение Совета по IPSAS: Природные ресурсы, приобретаемые через необменные операции, должны оцениваться по условно-первоначальной стоимости согласно IPSAS 46 (условно-первоначальная стоимость = метод оценки текущей стоимости).
 - Конкретные вызовы, например
 - *неопределенность в оценке* (Совет по IPSAS: Текущая стоимость может быть надежно оценена, если колебания диапазона текущей стоимости являются незначительными или вероятности различных оценок в данном диапазоне могут быть разумно оценены)

*(Источник: Совет по IPSAS, март 2024 г., Заседание, Документ повестки 7.3.1,
Предварительный проект по природным ресурсам)*

Спасибо!



Томас Мюллер-Маркес Бергер

Электронная почта: thomas@mmb-consult.com

Телефон: +49 160 99080667