

8. Операции с нефинансовыми активами

В настоящей главе рассматриваются операции с нефинансовыми активами и их классификация.

А. Введение

8.1. Глава 7 посвящена описанию баланса активов и пассивов и отражаемых в нем активов и обязательств. Поскольку система СГФ является интегрированной, она включает также потоки, необходимые для объяснения всех изменений между балансом активов и пассивов на конец одного периода и балансом активов и пассивов на конец следующего периода. Как отмечалось в пункте 3.4 главы 3, существует два вида потоков — операции и другие экономические потоки, — и оба они могут оказывать влияние на запасы активов и обязательств. В настоящей главе рассматриваются операции, оказывающие влияние на авуары нефинансовых активов. В главе 9 рассматриваются операции, которые влияют на авуары финансовых активов и обязательств, а в главе 10 обсуждаются другие экономические потоки — все те, которые сказываются на запасах активов и обязательств.

8.2. Для каждой категории нефинансовых активов существует учетное тождество, увязывающее следующие один за другим балансы активов и пассивов. Этим тождеством устанавливается, что

стоимость нефинансовых активов определенной категории в балансе активов и пассивов на начало отчетного периода

плюс

общая стоимость активов данной категории, приобретенных в результате операций в течение отчетного периода,

минус

общая стоимость активов данной категории, выбывших в результате операций в течение отчетного периода (включая потребление основного капитала),

плюс

чистая стоимость других экономических потоков, которые оказывают влияние на активы данной категории,

равно

стоимости активов данной категории в балансе активов и пассивов на конец отчетного периода.

Данное тождество требует согласованного отражения операций, других экономических потоков и запасов с точки зрения времени их отражения в учете и стоимостной оценки. Правила учета, определяющие эти факторы, изложены в главе 3.

8.3. Операции могут приводить к изменению запасов нефинансовых активов различными способами, и все они должны найти отражение в учете. Ниже перечислены наиболее важные виды операций.

- Существующие активы всех видов могут приобретаться у других институциональных единиц путем покупки, бартера, оплаты в натуральной форме или трансферта. С точки зрения единицы контрагента та же самая операция представляет собой выбытие актива.
- Вновь произведенные основные фонды, запасы материальных оборотных средств и ценности могут быть проданы или иным образом реализованы своими производителями аналогично существующим активам, или же производители могут оставить их для своего собственного использования.
- Капитальный ремонт, реконструкция или расширение, существенно увеличивающие производственную мощность или продлевающие срок службы существующей единицы основных фондов, учитываются как приобретение основных фондов, несмотря на то что фактически эти фонды функционируют как часть существующего актива. Существенное улучшение земли учитывается как приобретение земли.
- Потребление основного капитала является внутренней операцией, которая регистрирует уменьшение стоимости основных фондов и некоторых других нефинансовых активов в связи с их многократным или непрерывным использованием в производстве.
- Запасы материальных оборотных средств могут приобретаться или выбывать в результате как внутренних операций, так и операций с другими ин-

ституциональными единицами. Например, изъятия из запасов сырья и материалов для использования в производстве услуг сектора государственного управления, а также перевод изготовленной продукции из запасов незавершенного производства в запасы готовой продукции являются внутренними операциями. Периодические убытки и порча товаров, хранящихся в запасах, также учитываются как внутренние операции.

8.4. Все операции, которые приводят к увеличению активов, имеющих у институциональной единицы, называются *приобретениями*. За исключением потребления основного капитала, все операции, приводящие к уменьшению имеющих у институциональной единицы активов, называются *выбытиями*. Соответственно, результаты операций с определенной категорией активов могут быть представлены либо как совокупное приобретение и совокупное выбытие, либо как чистое приобретение¹.

8.5. В оставшейся части настоящей главы сначала рассматриваются стоимостная оценка, время отражения в учете, потребление основного капитала и сальдирование операций, которые оказывают влияние на нефинансовые активы, а затем подробно разбираются операции, оказывающие влияние на конкретные категории нефинансовых активов.

В. Стоимостная оценка

8.6. Стоимостная оценка приобретения нефинансовых активов, кроме запасов материальных оборотных средств, производится по цене обмена плюс все расходы на доставку и установку и все издержки, понесенные в связи с передачей прав собственности, такие как гонорары, уплаченные юристам, и налоги, подлежащие уплате в связи с передачей прав собственности. Возникающие в связи с проведением операции расходы на выплату процентов и других платежей за финансирование не относятся к издержкам, связанным с передачей прав собственности. Активы, произведенные за счет собственных средств, оцениваются по стоимости их производства². Стоимостная

¹Чистое приобретение запасов материальных оборотных средств называется «изменением в запасах материальных оборотных средств». Операции с основными фондами, ценностями и непроизведенными активами могут быть обобщенно представлены как приобретение, выбытие и потребление основного капитала. Чистое приобретение активов может, естественно, быть отрицательным.

²В *СНС 1993 года* активы, произведенные за счет собственных средств, должны оцениваться по своей базовой цене, равной сумме, которую получил бы производитель от покупателя, минус все подлежащие уплате налоги, плюс все подлежащие получению субсидии. Если эта цена неизвестна, то активы следует оценивать по совокупной себестоимости их производства, плюс добавочная норма прибыли. В системе СГФ предполагается, что рыночные цены основных фондов, создаваемых единицами сектора государственного управления, неизвестны, и что прибыль и приравненные к ней доходы от основной деятельности единицы сектора государственного управления равна нулю.

оценка продажи и другого выбытия существующих нефинансовых активов производится по цене обмена минус любые издержки в связи с передачей прав собственности, которые были понесены институциональной единицей, актив которой выбывает.

8.7. Стоимостная оценка пополнения запасов материальных оборотных средств и изъятий из них производится по ценам, действующим на момент пополнения или изъятия, которые в случае изъятия могут существенно отличаться от цен, определяющих стоимость запасов материальных оборотных средств на момент приобретения. Стоимость операций с запасами материальных оборотных средств не увеличивается и не уменьшается на величину стоимости установки или издержек в связи передачей прав собственности.

8.8. Стоимость операции, выраженной в иностранной валюте, конвертируется в национальную валюту с использованием среднего значения валютных курсов покупки и продажи на момент совершения операции.

8.9. Единицы сектора государственного управления могут проводить операции по приобретению или выбытию нефинансовых активов на нерыночной основе в порядке проведения своей налогово-бюджетной политики, что осуществляется путем приобретения актива по цене, превышающей его рыночную стоимость, либо продажи актива по цене ниже его рыночной стоимости. По своему характеру такие операции включают в себя компонент трансферта. Если рыночная стоимость такого актива может быть определена, то операцию следует оценивать по этой стоимости, и следует также отражать вторую — расходную — операцию в целях учета соответствующего трансферта³. Однако обычно для таких активов не существует активного рынка, и рыночную стоимость оценить трудно. В этом случае в качестве стоимости приобретения или выбытия следует принять величину выплаченных или полученных средств.

С. Время отражения в учете

8.10. Как показано в пункте 3.41 главы 3, при учете по методу начисления операции отражаются в учете на момент создания, преобразования, обмена, передачи или исчезновения экономической стоимости. Для операций с нефинансовыми активами таким моментом является время приобрете-

³Такие расходы часто представляют собой капитальный трансферт рыночному предприятию и классифицируются как различные прочие расходы. Они также могут быть капитальным грантом, если единица-контрагент является единицей сектора государственного управления.

ния прав собственности на нефинансовые активы или отказа от прав собственности.

8.11. Приобретение или выбытие существующего нефинансового актива путем покупки или продажи отражается в учете в соответствии с условиями контракта. Для движимых активов таким моментом обычно является время отправки актива продавцом покупателю или время получения актива покупателем. Для недвижимого актива этим моментом обычно является время официального расчета по контракту. Приобретение и выбытие посредством бартера, платежа в натуральной форме или трансферта в натуральной форме отражаются в учете на момент, когда происходит переход контроля над активом.

8.12. Время отражения в учете приобретения нового нефинансового актива зависит от способа приобретения этого актива.

- Если актив приобретается у единицы-производителя как готовая продукция, то время отражения в учете определяется тем же способом, что и при покупке существующего актива. Как правило, это время не совпадает со временем производства актива или с моментом начала его использования в производстве.
- Если другая институциональная единица возводит сооружение по согласованному заранее договору о продаже, и производство длится более одного отчетного периода, то считается, что переход права собственности на данное сооружение происходит по мере выполнения работ. Если время перехода прав собственности в контракте не устанавливается, может быть использовано время осуществления поэтапных или промежуточных платежей.
- Если производство осуществляется за счет собственных средств, официального перехода прав собственности не происходит. Единица-производитель фактически вступает во владение постепенно по ходу производственного процесса, так что соответствующий актив приобретается по мере отражения в учете каждой операции, связанной с его производством. Например, если государственная единица строит здание, используя собственную рабочую силу, то каждое использование товаров и услуг, а также каждый элемент работ, выполняемых работниками, отражается как приобретение основных фондов.

8.13. В принципе, потребление основного капитала должно отражаться в учете непрерывно на протяжении каждого отчетного периода. На практике потребление основного капитала может быть рассчитано только после окончания отчетного периода, так как оно зависит от средней цены актива за весь период.

8.14. Основные фонды, приобретаемые или выбывающие в порядке финансового лизинга, считаются приобретенными или выбывшими в момент подписания соответствующего договора или перехода контроля над активом другой стороне иным образом.

D. Потребление основного капитала

8.15. Потребление основного капитала является внутренней операцией, которая отражает тот факт, что единица сектора государственного управления использовала часть каждого объекта своих основных фондов в ходе своей производственной деятельности в течение отчетного периода, и стоимость этих фондов соответственно снизилась. В результате потребление основного капитала, которое отражается в учете как расходы, также отражается как операция с нефинансовыми активами. Для удобства пункты с 6.33 до 6.38 главы 6, в которых излагается этот расчет, повторяются в нижеследующих пунктах.

8.16. Потребление основного капитала представляет собой уменьшение в течение отчетного периода стоимости основных фондов, принадлежащих единице сектора государственного управления и используемых ею, в результате физического износа, естественного устаревания или естественных случайных повреждений⁴. Для стоимостной оценки потребления основного капитала используются средние цены за период. Потребление основного капитала может существенно отличаться от величины амортизации, отражаемой в финансовом учете органов государственного управления, которая обычно рассчитывается исходя из первоначальной стоимости основных фондов.

8.17. Потребление основного капитала является перспективным показателем, поскольку его стоимостная оценка основана на будущих, а не на прошедших событиях. Стоимость объекта основных фондов представляет собой приведенную дисконтированную стоимость потока платежей за аренду, которые владелец основных фондов мог бы ожидать получить, если бы они были сданы в аренду до конца их срока службы. Платежи за аренду, в свою очередь, зависят от экономических выгод, которые ин-

⁴Концепция потребления основного капитала совпадает с концепцией, используемой в *СНС 1993 года*. Охват расходов на потребление основного капитала может отличаться от величины, отражаемой по счету производства в *СНС 1993 года*, в связи с применяемым в СГФ порядком учета накопления капитала за счет собственных средств. При производстве нефинансовых активов за счет собственных средств определенная часть потребления основного капитала в системе СГФ отражается как приобретение основных фондов, а не как расходы (см. пункт 8.19). В *СНС 1993 года* потребление основного капитала рассматривается в пунктах 6.179–6.203.

ституциональные единицы ожидают получить от использования этих основных фондов. Поэтому потребление основного капитала представляет собой уменьшение приведенной стоимости последовательного ряда остающихся платежей за аренду, причем эти платежи оцениваются исходя из средних цен данного периода. На степени такого уменьшения стоимости будет сказываться не только уменьшение за данный период размера экономических выгод, получаемых от рассматриваемого актива (или его производительности), но и сокращение его срока службы и ожидаемые темпы снижения его производительности в течение оставшегося срока службы. Кроме того, в потребление основного капитала не должно включаться изменение цены данного актива. Как показано в главе 10, изменения цен отражаются в учете как холдинговая прибыль.

8.18. Потребление основного капитала оценивается для всех материальных и нематериальных основных фондов, включая активы инфраструктуры, существенное улучшение земель и издержки в связи с передачей прав собственности в процессе приобретения ценностей и произведенных активов. Хотя может казаться, что некоторые виды основных фондов, такие как дороги или железнодорожные пути, при надлежащем техническом обслуживании имеют неограниченный срок службы, тем не менее, их стоимость может уменьшаться в связи с сокращением спроса на соответствующие услуги в результате технического прогресса и появлением заменителей. Многие основные фонды демонтируются или уничтожаются лишь по причине их устаревания. Поэтому потребление основного капитала должно включать отчисления на покрытие ожидаемого устаревания.

8.19. Если единица сектора государственного управления осуществляет накопление капитала за счет собственных средств, то рассматриваемая категория расходов не включает потребление основного капитала, связанное с основными фондами, использованными в этом производственном процессе. Как указывалось в предыдущих разделах, посвященных оплате труда работников и использованию товаров и услуг, издержки, понесенные в процессе накопления капитала за счет собственных средств, включая потребление основного капитала, классифицируются как приобретение основных фондов.

8.20. В потребление основного капитала также не включаются потери стоимости при уничтожении основных фондов в результате военных действий, стихийных бедствий и других чрезвычайных событий. Аналогичным образом, в данную категорию не включаются убытки, обусловленные непредвиденными технологическими достижениями, которые

могут значительно сократить срок службы того или иного вида существующих основных фондов, а также истощение или качественное ухудшение произведенных активов, таких как земля и ресурсы недр. Как показано в главе 10, эти события рассматриваются как другие экономические потоки.

8.21. Для расчета потребления основного капитала приобретенные в прошлом и еще используемые основные фонды следует переоценить по средним ценам текущего периода, а также сделать допущения об оставшихся сроках службы каждого из активов и ожидаемых темпах снижения их производительности. Чаще всего принимается допущение о линейном снижении стоимости или о том, что этот процесс идет в геометрической прогрессии, либо используется схема, представляющая собой определенное сочетание этих методов⁵. В ограниченном числе случаев существует возможность оценить потребление основного капитала на основе цен бывших в употреблении активов, обращающихся на рынке.

Е. Сальдирование потоков

8.22. Операции с нефинансовыми активами, кроме запасов материальных оборотных средств, рекомендуется представлять в форме приобретения, выбытия и потребления основного капитала, как показано в таблице 8.1. Тогда чистое приобретение активов определенной категории может быть легко рассчитано как приобретение за вычетом выбытия. Совокупное изменение в авуарах активов данной категории равно чистому приобретению активов этой категории минус потребление основного капитала.

8.23. В общем случае изменения в запасах материальных оборотных средств должны сальдироваться, так как по отдельности данные об их приобретении и выбытии не являются экономически значимыми. Кроме того, на практике часто невозможно оценить индивидуальные операции с запасами материальных оборотных средств. Потребление основного капитала к запасам материальных оборотных средств не относится.

Ф. Классификация операций с нефинансовыми активами

8.24. Классификация операций с нефинансовыми активами приведена в таблице 8.1, где операции

⁵Методы оценки потребления основного капитала подробно обсуждаются в издании Организации экономического сотрудничества и развития *“Measuring Capital—OECD Manual: Measurement of Capital Stocks, Consumption of Fixed Capital and Capital Services”* («Количественное измерение капитала. Руководство ОЭСР по измерению запасов капитала, потребления основного капитала и капитальных услуг») (Paris, 2001).

Таблица 8.1. Классификация операций с нефинансовыми активами

	Приобретение	Выбытие	Потребление основного капитала ¹
31 Нефинансовые активы			
311 Основные фонды			
3111 Здания и сооружения			
31111 Жилые помещения			
31112 Нежилые здания			
31113 Прочие сооружения			
3112 Машины и оборудование			
31121 Транспортное оборудование			
31122 Прочие машины и оборудование			
3113 Другие основные фонды			
31131 Культивируемые активы			
31132 Нематериальные основные фонды			
312 Запасы материальных оборотных средств²			
3121 Стратегические запасы			
3122 Прочие запасы материальных оборотных средств			
31221 Сырье и материалы			
31222 Незавершенное производство			
31223 Готовая продукция			
31224 Товары для перепродажи [СГФ]			
313 Ценности			
314 Непроизведенные активы			
3141 Земля			
3142 Ресурсы недр			
3143 Другие природные активы			
3144 Нематериальные произведенные активы			
Справочные статьи			
3М1 Накопление капитала за счет собственных средств			
3М11 Оплата труда работников			
3М12 Использование товаров и услуг			
3М13 Потребление основного капитала			
3М14 Другие налоги на производство минус другие субсидии на производство			

¹Для запасов материальных оборотных средств потребление основного капитала в учете не отражается. В отношении ценностей и произведенных активов оно отражается лишь в пределах величины издержек в связи с передачей прав собственности, а также существенных улучшений произведенных активов.

²Отражается только чистое изменение в запасах материальных оборотных средств в результате операций, а не валовое приобретение и валовое выбытие этих запасов.

с нефинансовыми активами представлены в сводной форме как приобретение, выбытие и потребление основного капитала. Эти три величины могут быть объединены для получения совокупного изменения нефинансовых активов определенной категории в результате операций.

8.25. Классификация нефинансовых активов идентична классификации таких же активов, использованной в главе 7 (таблица 7.2). В главе 7 также приведены развернутые определения активов, включаемых в каждую из категорий, и в настоящей главе эти определения не повторяются. В разделах настоящей главы, непосредственно предшествующих данному разделу, изложены правила, применяемые в отношении операций, которые оказывают влияние на все или большинство категорий нефинансовых активов. В оставшейся части данного раздела излага-

ются правила, касающиеся только тех операций, для которых общих правил может быть недостаточно.

8.26. Помимо классификации операций с нефинансовыми активами, описанной в данной главе, в отношении приобретения за вычетом выбытия этих активов может также применяться Классификация функций органов государственного управления (КФОГУ). КФОГУ представлена в дополнении к главе 6, и ее описание здесь не повторяется.

1. Основные фонды (311)⁶

8.27. Как объяснялось в пункте 7.34 главы 7, производство некоторых видов основных фондов,

⁶Числа в скобках после каждой классификационной категории представляют собой классификационные коды СГФ. Полный перечень классификационных кодов, используемых в системе СГФ, приведен в приложении 4.

в особенности сооружений, транспортного оборудования и культивируемых активов, длится дольше одного отчетного периода. Если производство, осуществляемое за счет собственных средств, или строительство сооружений, осуществляемое на основе предварительно заключенного договора купли-продажи, не завершено до конца отчетного периода, то его завершенная часть рассматривается как приобретение основных фондов. При наличии контракта с другим производителем обычно требуются поэтапные или промежуточные платежи, и выплаченные суммы могут служить приблизительной оценкой стоимости производства, завершенного на каждой стадии. Если выплаты производятся авансом или с задержкой по отношению к завершению соответствующих работ, считается, что покупатель предоставил строительной фирме (или наоборот) краткосрочные кредиты, и поэтапные платежи должны быть скорректированы на величину этих кредитов.

8.28. Если производство основных фондов ведется за счет собственных средств, то стоимость всего производства, имевшего место в течение отчетного периода, должна отражаться в учете как приобретение основных фондов. Любая операция, которая в противном случае учитывалась бы как оплата труда работников, использование товаров и услуг и потребление основного капитала, должна отражаться как приобретение основных фондов соответствующей категории, если она относится к накоплению капитала за счет собственных средств⁷.

8.29. Капитальный ремонт (существенные улучшения) существующих активов, приводящий к увеличению их производственной мощности, продлению срока службы, либо и к тому, и к другому, учитывается как приобретение основных фондов, тогда как использование товаров и услуг для технического обслуживания и текущего ремонта основных фондов представляет собой расходы. Однако капитальный ремонт (существенные улучшения) по определению не ведет к созданию новых активов, которые можно было бы идентифицировать и оценить отдельно. Вместо этого, стоимость такого ремонта добавляется к существующей стоимости базового актива.

8.30. Различие между техническим обслуживанием и текущим ремонтом, с одной стороны, и капитальным ремонтом (существенными улучшениями), с другой стороны, не является четко определенным. Капитальный ремонт активов отличают следующие характеристики: а) решение о проведении реновации, реконструкции или расширении актива является

сознательным инвестиционным решением, которое может быть принято в любое время и не диктуется состоянием данного актива, и б) реновация или расширение улучшают работу или мощность существующих активов или значительно продлевают ожидавшийся ранее срок их службы. Техническое обслуживание и текущий ремонт отличают две характеристики: а) это виды деятельности, которые владельцы или пользователи активов обязаны периодически осуществлять, чтобы иметь возможность использовать эти активы на протяжении ожидаемого срока их службы, и б) они не приводят к изменению актива или его рабочих характеристик, а просто поддерживают его в надлежащем рабочем состоянии или возвращают его в рабочее состояние в случае неисправности.

8.31. Как разъясняется в главах 6 и 7, закупки вооруженными силами вооружения и военной техники, используемой для доставки этого вооружения, учитываются как расходы на использование товаров и услуг, а не как приобретение основных фондов. Вооружение и вооруженные транспортные средства, приобретаемые полицией и службами внутренней безопасности, учитываются как приобретение основных фондов, хотя расходы вооруженных сил на аналогичное оборудование считаются расходами на использование товаров и услуг.

а. Здания и сооружения (3111)

8.32. Помимо операций, отражающих приобретение вновь возведенных зданий и сооружений, приобретение зданий и сооружений включает расходы на расчистку и подготовку строительных площадок и стоимость всех приспособлений, аппаратуры и оборудования, которые составляют неотъемлемую часть зданий и сооружений.

8.33. Некоторые сооружения, такие как здания, дороги и мосты, могут строиться для коллективного использования группами домашних хозяйств. По завершении строительства права собственности на такие сооружения могут быть переданы единице сектора государственного управления, которая берет на себя ответственность за их техническое обслуживание. В случае такой передачи приобретение сооружения отражается в учете вместе с получением капитального трансферта в натуральной форме.

б. Машины и оборудование (3112)

8.34. Обычно бывает нетрудно определить, какие товары следует классифицировать как машины и оборудование. Однако некоторые товары, например ручной инструмент, могут использоваться в производстве многократно или непрерывно на протяже-

⁷Данный порядок учета используется также в отношении производства ценностей и существенных улучшений земли, когда они предпринимаются за счет собственных средств.

нии многих лет, но при этом быть небольшими, недорогими и использоваться для выполнения сравнительно простых операций. Если расходы на подобные товары производятся достаточно регулярно, и их стоимость мала по сравнению с расходами на более сложные машины и оборудование, может быть целесообразно учитывать приобретение таких инструментов как расходы на использование товаров и услуг, а не как приобретение нефинансовых активов.

с. Другие основные фонды (3113)

8.35. Приобретение культивируемых активов (31131) включает приобретение у других единиц растений и животных, культивируемых ради ежегодно приносимой ими продукции, и стоимость аналогичных растений и животных, производимых за счет собственных средств⁸. К выбытию относятся животные и растения, проданные или выбывшие иным образом, включая животных, проданных для забоя, и растения, срубленные до окончания их срока жизни. К выбытию не относятся чрезвычайные потери животных и растений вследствие крупных эпидемий, загрязнения, засухи, голода или других стихийных бедствий. В потребление основного капитала включаются случайные потери животных и растений по естественным причинам, а также снижение стоимости растений и животных по мере их старения.

8.36. Информация, полученная в результате разведки полезных ископаемых, сказывается на производственной деятельности тех, кто ее получает, в течение целого ряда лет. Поэтому расходы, понесенные в связи с разведкой, учитываются как расходы на приобретение нематериальных основных фондов (31132). Расходы на разведку полезных ископаемых включают издержки на фактически произведенное пробное бурение, и все другие издержки, понесенные с целью обеспечения возможности для таких проб, в частности, на воздушную и иную разведку, а также транспортные издержки. Стоимость возникающего в результате этой деятельности актива измеряется не стоимостью нового обнаруженного месторождения, а стоимостью средств, выделенных на разведку в течение отчетного периода. Потребление основного капитала для таких активов может рассчитываться с использованием средних сроков службы, аналогичных тем, которые используются горнодобывающими или нефтяными корпорациями в их собственных счетах.

8.37. Приобретение компьютерного программного обеспечения включает программы, описания про-

⁸Растения и животные, выращиваемые для однократного использования, например, животные, выращиваемые для забоя, и деревья, выращиваемые для заготовки древесины, учитываются как запасы материальных оборотных средств, а не как основные фонды.

грамм и вспомогательные материалы как для системного, так и для прикладного программного обеспечения, которые ожидается использовать более одного года. К этой категории относится также покупка или разработка крупных баз данных, которые институциональная единица ожидает использовать более одного года. Самостоятельно разработанное программное обеспечение оценивается по себестоимости его производства.

8.38. Производство новых оригинальных произведений развлекательного жанра, литературы и искусства часто осуществляется за счет собственных средств. В таких случаях может быть трудно установить их стоимость, которая зависит от приведенной стоимости будущих экономических выгод, которые собственник ожидает получить от их использования. В отсутствие другой информации может возникнуть необходимость оценивать стоимость приобретения оригинала по себестоимости его производства.

8.39. Расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки, обучение персонала, исследования рынка и иную подобную деятельность отражаются как расходы на использование товаров и услуг, а не как приобретение нематериальных основных фондов, даже несмотря на то, что некоторые из этих видов деятельности могут приносить выгоды в течение более одного года.

2. Изменения в запасах материальных оборотных средств (312)

8.40. В общем случае приобретение и выбытие запасов материальных оборотных средств отражается в учете в соответствии с теми же принципами, которые используются для отражения операций с другими нефинансовыми активами. Приобретение (или пополнение) запасов материальных оборотных средств отражается при покупке, производстве или получении продукции иным образом, а выбытие (или изъятие) запасов материальных оборотных средств отражается при продаже продукции, использовании ее в производстве, переводе продукции в другую категорию запасов материальных оборотных средств или в случае отказа от нее иным образом. Как пополнения, так и изъятия оцениваются по текущим рыночным ценам, действующим на момент операции.

8.41. Однако в противоположность нефинансовым активам в стоимость приобретения или выбытия запасов материальных оборотных средств не включаются никакие издержки, связанные с передачей прав собственности, и к запасам материальных оборотных средств также не относится потребление

основного капитала, на что указывает заштрихованный участок в таблице 8.1. Кроме того, в отличие от других нефинансовых активов, в данном случае производится оценка только чистой стоимости пополнений за вычетом изъятий, а не отдельно стоимости пополнений запасов материальных оборотных средств и стоимости изъятий из запасов материальных оборотных средств.

8.42. Многие приобретения и выбытия запасов материальных оборотных средств представляют собой покупки у других институциональных единиц или распределение этих запасов другим единицам, а остальные приобретения и выбытия отражают внутренние операции.

- Когда сырье и материалы (31221) передаются в процесс производства, в учете отражается операция по изъятию из запасов материальных оборотных средств в корреспонденции либо с пополнением *запасов незавершенного производства* (31222), либо с увеличением *использования товаров и услуг* (22), в зависимости от характера производственного процесса.
- При наличии запасов незавершенного производства (31222) операции, в принципе, отражаются непрерывно по ходу производственного процесса, с тем чтобы отразить стоимость потребленного сырья и материалов, других товаров и услуг, рабочей силы и других ресурсов. По завершении производства в учете отражается операция, представляющая собой уменьшение запасов незавершенного производства и увеличение либо *запасов готовой продукции* (31223), либо *продажи товаров и услуг* (142).
- Когда товары, приобретенные для перепродажи (31224), продаются или выбывают иным образом, их стоимость отражается в учете как расходы на использование товаров и услуг. Таким образом, в этом случае должна отражаться операция, которая уменьшает запасы товаров для перепродажи и увеличивает *использование товаров и услуг* (22).
- Потери запасов материальных оборотных средств в результате физического ухудшения, естественных случайных повреждений или мелких краж следует отражать как выбытие аналогично выбытию запасов материальных оборотных средств в результате преднамеренных действий. На практике определение времени отражения в учете может быть затруднено, поскольку время кражи или порчи запасов материальных оборотных средств может быть неизвестно.

8.43. Стоимостная оценка во всех случаях приобретения и выбытия запасов материальных оборотных средств должна производиться по текущим рыночным ценам. Поскольку изъятия из запасов сы-

рья и материалов, а также пополнения запасов незавершенного производства и изъятия из них производятся непрерывно или часто, наличие информации для точного учета этих внутренних операций маловероятно, и может возникнуть необходимость в приблизительных оценках.

8.44. Изъятия из запасов незавершенного производства следует оценивать по себестоимости их производства; при этом стоимостная оценка всех вводимых ресурсов производится по их текущим рыночным ценам на момент изъятия, а не по уплаченным за них ценам. Стоимостная оценка товаров для перепродажи, добавляемых к запасам материальных оборотных средств, производится по ценам приобретения этих товаров, включая любые транспортные расходы, понесенные в пользу других институциональных единиц. Стоимостная оценка товаров для перепродажи, изымаемых из запасов материальных оборотных средств, производится аналогичным образом по ценам приобретения, по которым данные товары могут быть замещены после их изъятия, и эти цены могут отличаться от цен, уплаченных при фактическом приобретении данных товаров, и от цен, по которым они были проданы.

3. Ценности (313)

8.45. Приобретение ценностей, как и всех нефинансовых активов, кроме запасов материальных оборотных средств, оценивается по уплаченным ценам плюс любые издержки, связанные с передачей прав собственности, которые понесены единицами сектора государственного управления, приобретающими эти активы. Стоимостная оценка выбытия производится по цене продажи минус любые издержки, связанные с передачей прав собственности, понесенные единицами сектора государственного управления, активы которых выбывают. При оплате услуг оценщиков, аукционистов и дилеров издержки в связи с переходом прав собственности могут быть значительными. Государственные единицы, выполняющие какие-либо функции органа денежно-кредитного регулирования, могут осуществлять операции как с монетарным, так и с немонетарным золотом, поэтому следует уделять внимание тому, чтобы правильно классифицировать эти операции и отразить в учете другие экономические потоки, необходимые для перевода золота из одной категории в другую.

4. Непроизведенные активы (314)

8.46. Непроизведенные активы либо являются природными активами, либо возникают в результате юридических или учетных действий. Вследствие этого они обычно вводятся в систему СГФ через

другие экономические потоки, а не через операции. Однако если произведенные активы уже присутствуют в системе, тогда операции, отражающие изменение прав собственности на эти активы, должны учитываться так же, как операции с существующими основными фондами. Единственное исключение, касающееся представления произведенных активов, возникает в случае, когда государственная единица приобретает землю, физически расположенную в другой стране. В результате такой операции эта земля становится частью экономической территории страны, к которой относится приобретающий ее орган государственного управления, и, следовательно, она вводится в систему посредством операции (приобретения произведенного актива), а не другого экономического потока.

8.47. Для увеличения площади, повышения качества или продуктивности земли либо для предотвращения ухудшения ее качества могут осуществляться различные виды производственной деятельности. Эти виды деятельности могут приводить к созданию крупных новых сооружений, которые, однако, не используются непосредственно для производства других товаров и услуг подобно тому, как используется большинство сооружений. Вместо этого результатом является большая по площади или лучшая по качеству земля, и именно она используется для производства. Существенные улучшения земли учитываются так же, как и капитальный ремонт (существенные улучшения) основных фондов. Иными словами, сначала в учете отражается операция, увеличивающая балансовую стоимость земли на величину затрат на ее улучшение, а затем в течение срока службы произведенного улучшения отражается потребление основного капитала. Примерами существенных улучшений земли является создание земли за счет территории моря путем сооружения плотин, волноломов или дамб; сведение лесов, чтобы сделать возможным первоначальное введение земли в производственный оборот; осушение болот; орошение засушливой земли путем устройства оросительных каналов; предупреждение наводнений или эрозии, вызываемых морями или реками, путем сооружения волнорезов, волноломов или дамб.

8.48. Приобретение тоннелей и других сооружений, связанных с разработкой месторождений полезных ископаемых, классифицируется как приобретение сооружений, а не как улучшения земли. Эти активы используются отдельно от земли, в которой они проложены или пробурены. Расчистка и подготовка земли для целей строительства также классифицируются не как улучшения земли, а как приобретение зданий или других сооружений.

8.49. Здания, другие сооружения и культивируемые активы часто приобретаются или продаются вместе с землей, на которой они расположены. По возможности следует получать отдельные оценки стоимости земли и основных фондов. Если получение отдельных оценок невозможно, то соответствующую операцию следует классифицировать как операцию с тем видом активов, который, как считается, имеет более высокую стоимость. Часто таким активом являются основные фонды. В большинстве случаев права собственности на ресурсы недр могут быть отделены от прав собственности на землю, и следует по возможности проводить их отдельную стоимостную оценку. С другой стороны, в законодательстве может оговариваться, что право собственности на ресурсы недр нераздельно связано с правом собственности на землю.

8.50. Государственная единица как владелец ресурсов недр может предоставить концессию или сдать их в аренду другой единице, давая последней право извлекать ресурсы в течение определенного периода времени в обмен на ряд платежей, обычно называемых роялти. Такое соглашение схоже с уступкой землевладельцем арендатору права на эксплуатацию земли в обмен на арендные платежи, за исключением того, что ресурсы недр являются невозобновляемыми. Тем не менее, эти платежи обычно рассматриваются как операции, связанные с доходами от собственности, а не как выбытие актива.

8.51. В случае, когда владелец природного произведенного актива заключает долгосрочный контракт, который предоставляет второй единице исключительное право на использование или эксплуатацию этого актива, то сам такой контракт может рассматриваться как нематериальный произведенный актив. Особенно вероятным случаем контрактов, учитываемых как экономические активы, являются аукционные продажи государственными единицами прав на использование частей электромагнитного спектра. На момент опубликования настоящего Руководства критерии для учета контракта или договора аренды в качестве актива еще не были определены.

8.52. Истощение представляет собой снижение стоимости ресурсов недр, некультивируемых биологических ресурсов или водных ресурсов вследствие извлечения части соответствующего актива. Как указано в пункте 10.41 главы 10, такое истощение отражается в учете как другой экономический поток, и оно не относится к операциям с нефинансовыми активами. Аналогичным образом, амортизация патента, приобретенного гудвилла или другого нематериального произведенного актива в течение его физического или юридического срока службы представляет собой другой экономический поток, а не операцию.