

ПРОБЛЕМАТИКА ОЦЕНКИ ОС УКРАИНСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ В ПРОЦЕССЕ ПЕРЕХОДА НА МСФО

М. БАЗИК, студент, УЭФ

Научный руководитель: к.е.н. Руслана КУЗИНА

Постановка проблемы. На исполнение Программы реформирования системы бухгалтерского учета [1] с 2000 года в практическую деятельность украинских предприятий были внедрены национальные положения (стандарты) бухгалтерского учета. Эти нормативно-правовые акты в корне изменили подходы к формированию финансовой отчетности всех юридических лиц, созданных в соответствии с законодательством Украины, независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности. При этом согласно абз. 9 ст. 1 Закона Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» [2] требования П(С)БУ определяют принципы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, не противоречащие международным стандартам.

Кроме того, начиная с 2012 года ряд предприятий Украины при составлении финансовой отчетности и консолидированной финансовой отчетности обязательно должны использовать международные стандарты финансовой отчетности. Итак, сейчас в Украине законодательно установлено одновременное использование двух совокупностей стандартов, регулирующих вопросы отчетности в области бухгалтерского учета.

Поскольку как П(С)БУ, так и МСФО основываются на тех же концептуальных основах, ожидалось, что между отчетностью, составленной по МСФО и П(С)БУ, не должно быть существенных разногласий, а переход на новые стандарты и их дальнейшее применение не вызывало особых сложностей. Однако сопоставление текстов указанных документов, в частности по учету основных средств, анализ их практического применения и результатов исследований ученых позволяют выделить ряд различий, приводят разное представление статей финансовой отчетности, сформированной на основе национальных П(С)БУ и международных стандартов. Наибольшее количество несоответствий в учете и представлении информации возникает в отношении основных средств субъектов хозяйствования, которые являются существенной статьей необоротных активов предприятия и составляют основу материально-технической базы любого предприятия. Выбор учетной методологии по основным средствам, в частности адекватность критериев их признания и принципов оценки, влияет на ряд важных аналитических показателей, характеризующих, в частности, состояние финансового равновесия между активами и пассивами. А от разграничения активов на не оборотные и оборотные зависят показатели ликвидности и платежеспособности предприятия. Надежность рассчитанных показателей уменьшит уровень угроз, возникающих в ходе предпринимательской деятельности, и повысит интерес действительных и потенциальных инвесторов предприятия. Учитывая это уместно установить и описать различия между П (С) БУ и МСФО по учету и отражение в финансовой отчетности основных средств и дать рекомендации по их элиминации.

Анализ последних исследований и публикаций. Проблематика реформирования отечественной системы бухгалтерского учета в соответствии с МСФО является предметом научных дискуссий более 15 лет. При этом положительным фактом, по мнению В. А. Ластовецкий [3] и В. Б. Моссаковского [4], является тот факт, что

национальные П(С)БУ не являются копиями международных стандартов, а при реформировании системы учета использовано в значительной степени принципы, которые применялись еще во времена СССР, в сочетании с присущими международной практике. Ведущие ученые, занимающиеся проблемами трансформации финансовой отчетности предприятий Украины в соответствии с положениями МСФО и, в частности, вопросами учета основных средств, в своих работах описывают различия в текстах стандартов, но без достаточного обоснования причин их возникновения, возможных последствий и способов устранения. Изучение и анализ результатов исследований отечественных авторов позволили сделать вывод, что все различия по учету и раскрытию информации об основных средствах в финансовой отчетности можно объединить в две группы: нормативные и декларативные. Нормативные различия обусловлены различиями между нормами П(С)БУ и положениями МСФО. В свою очередь, декларативные различия возникают в ситуациях, когда нормы П(С)БУ и МСФО совпадают, однако не соблюдаются на практике. Эти различия привели к необходимости осуществления трансформации финансовой отчетности предприятий Украины при первом применении МСФО предприятиями, которые уже перешли на этот стандарт. Указанные трудности в полной мере касаются и тех предприятий, которые добровольно планируют перейти на формирование финансовой отчетности на основе МСФО ближайшее время. Однако, как показало это исследование, не все различия одинаково влияют на полезность финансовой информации в отчетности, поэтому требуют разных подходов к их устранению. Поэтому выявление и анализ различий между требованиями П(С)БУ Украины и МСФО, определяющие методологические основы формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах и раскрытие информации о них в финансовой отчетности, с целью их устранения требуют дальнейшего изучения.

Цель исследования. Целью статьи является установление и анализ расхождений между МСФО и П(С)БУ Украины по учету основных средств и формулирование рекомендаций, ориентированных на гармонизацию финансовой отчетности отечественных предприятий с международными стандартами.

Изложение основного материала исследования. За 16 лет реформирования системы бухгалтерского учета (1999-2015 гг.) в Украине создана собственная нормативно-правовая база. В процессе разработки и совершенствования П(С)БУ разногласия между украинскими и международными стандартами постепенно устраняются. По оценкам экспертов, в середине 2011 года средняя степень соответствия национальных П(С)БУ международным стандартам составил 65% [5]. Итак, заявленного принципа «не противоречить МСФО» пока полностью достичь не удалось. По нашему мнению, среди основных факторов, препятствующих процессу сближения, можно выделить:

- попытки максимально учесть старые «постсоветские» учетные правила, которые ориентированы на правовую, а не на экономическую сущность операций, для облегчения адаптации бухгалтеров практиков;
- наличие определенных операций и фактов хозяйственной жизни, которые вытекают из особенностей отечественного гражданского и хозяйственного права;
- налоговая «инвазия» в бухгалтерском учете;
- перманентная смена отдельных МСФО, не всегда вовремя учитывается украинским законодательством.

Результаты анализа содержания П(С)БУ и МСФО, которые регулируют отражение в финансовой отчетности основных средств, свидетельствуют об одинаковых подходах к одной части положений. В частности, полностью гармонизированным есть требования критериям признания основных средств, учета значимых частей (компонентов), модели оценки основных средств после признания, учета результатов применения модели переоценки основных средств, порядка списания капитала в оценке, методов амортизации основных средств.

По моему мнению, все различия между положениями национального и международного стандартов можно объединить в три группы:

- незначительные, которые не будут влиять на полезность информации в финансовой отчетности, и поэтому не требуют устранения или согласования;
- существенные, которые можно исключить путем внесения соответствующих изменений и дополнений в текст П(С)БУ;
- существенные, которые можно исключить лишь путем трансформации информации при составлении финансовой отчетности (рис. 1).

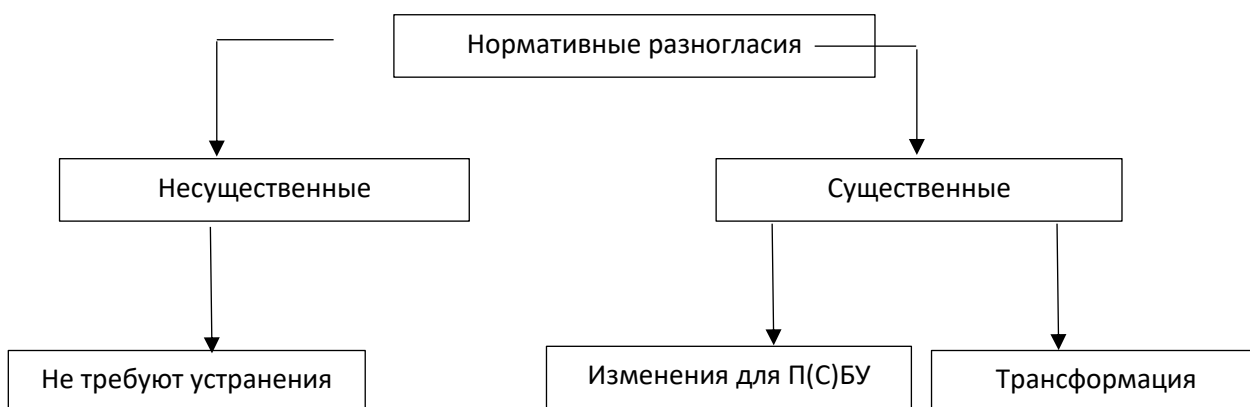


Рис. 1. Способы согласования различий в учете основных средств по МСФО и П(С)БУ

Несущественные различия, в свою очередь, можно сгруппировать следующим образом:

1) отсутствие в П(С)БУ некоторых терминов, содержащиеся в МСФО. Так, в П(С)БУ 7 в отличие от МСБУ 16 четко не зафиксированы названия моделей оценки основных средств после признания. Однако при возникновении существенной разницы между их остаточной и справедливой стоимостью на дату окончания отчетного периода предприятия Украины могут осуществлять переоценку основных средств. Переоценка основных средств той группы, объекты которой уже подверглись переоценке, в дальнейшем должна проводиться с такой регулярностью, чтобы их остаточная стоимость на дату баланса существенно не отличалась от справедливой стоимости. То есть, хотя выбор между двумя моделями дальнейшей оценки основных средств в отечественные предприятия не происходит непосредственно при первоначальном признании объекта, дальнейшее подход к доказательству остаточной стоимости до справедливой стоимости одинаковый в обоих стандартах;

2) некоторые положения в П(С)БУ сравнении с МСФО определены четко и более детализировано. Это, в частности, касается определения объекта учета основных средств (единицы оценки для признания) и путей поступления основных средств на предприятие. Считаем, что такая «национальная» детализация не противоречащей принципам МСФО;

3) отсутствие в П(С)БУ некоторых подходов, предусмотренных в МСФО. Например, в МСБУ 16 предусмотрено два подхода к сумме накопленной амортизации основных средств при применении модели переоценки, что позволяет учесть основные подходы, сформированные в мировой практике к такой операции. В П(С)БУ 7 разрешено только один подход, традиционно использовался в Украине еще в советское время. Поскольку оба подхода имеют одинаковые последствия в финансовой отчетности, то не считаем целесообразным вносить изменения в П(С)БУ с целью формального копирования положений МСФО 16.

Существенные различия, которые необходимо устранить директивно. К этой группе можно отнести объекты или процедуры, которые в национальных нормативах или не выделены должным образом, или не раскрыты так, как это сделано в МСФО. В настоящее время нивелирование подобных разногласий возможно только при осуществлении трансформации, которая сводится главным образом к корректировке финансового результата. Кроме драгоценности процедуры, ее результат может привести к изменению показателей рентабельности и в некоторых случаях - структуры имущества предприятия.

Так, в пункте 8 МСБУ 16 предусмотрено альтернативные подходы по отражению запасных частей (в составе запасов или основных средств). В свою очередь П(С)БУ 7 не содержит требования по учету запасных частей. Но План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций рекомендует запасные части отражать в составе запасов предприятия [8]. Итак, речь идет не только о гармонизации положений П(С)БУ и МСФО, но и о согласовании между собой требований национальных нормативных актов Украины. Поэтому в П(С)БУ 7 следует внести норму о возможности выбора порядка учета указанных объектов в зависимости от того, определению каких активов они отвечают - основных средств или запасов.

В соответствии с МСБУ 16 ликвидационная стоимость актива - это расчетная сумма, которую предприятие получил бы на текущее время от выбытия актива после вычета всех предполагаемых затрат на выбытие, если актив является устаревшим и находится в состоянии, ожидается после окончания срока его полезной эксплуатации. В П(С)БУ 7 ликвидационная стоимость определена как сумма средств или стоимость других активов, которую предприятие ожидает получить от реализации (ликвидации) необоротных активов после окончания срока их полезного использования (эксплуатации), за вычетом расходов, связанных с продажей (ликвидацией). Итак, в МСФО речь идет об определении текущей стоимости денежных потоков от выбытия основных средств, а в П(С)БУ - их будущей стоимости. Несмотря на то, что указанные активы используются длительное время и имеют значительную стоимость, эффект от дисконтирования ожидаемых будущих выгод может быть существенным. Считаем, приведенные разногласия могут быть устранены регулятором путем внесения соответствующих изменений в П(С)БУ 7.

В П(С)БУ 7 для оценки основных средств, поступивших на предприятие в обмен на немонетарный актив (активы) или сочетание монетарных и немонетарных активов

использован подход, который находился в МСБУ 16 в редакции 1998 г.: все операции делятся на две группы: операции по обмену подобными активами и операции по обмену неподобными активами. Подобные (однородные) объекты - это объекты, имеющие одинаковое функциональное назначение и одинаковую справедливую стоимость. Соответственно, остальные объекты считаются неподобными. Первоначальная стоимость объекта основных средств, приобретенного в обмен (или частичный обмен) на неподобный актив, равна справедливой стоимости переданного немонетарного актива, увеличенной (уменьшенной) на сумму денежных средств или их эквивалентов, которая была передана (получена) во время обмена. В свою очередь первоначальная стоимость объекта основных средств, полученного в обмен на подобный объект, равна остаточной стоимости переданного объекта основных средств. Если остаточная стоимость переданного объекта превышает его справедливую стоимость, то первоначальной стоимостью полученного объекта основных средств признается справедливая стоимость переданного объекта с включением разницы в расходы отчетного периода.

Однако в современной редакции МСБУ 16 оценивания полученного объекта основных средств зависит не от природы объекта обмена, а от наличия или отсутствия в операции обмена коммерческой сущности. Предприятие самостоятельно определяет наличие в операции обмена коммерческого содержания по степени ожидаемого изменения своих будущих потоков денежных средств в результате осуществления этой операции. Если операция обмена имеет коммерческое содержание (то есть она имеет целью получение прибыли) и справедливую стоимость полученного или переданного актива можно достоверно оценить, то себестоимость полученного объекта основных средств оценивается по справедливой стоимости. В противном случае первоначальная стоимость приобретенного объекта оценивается по балансовой стоимости переданного актива.

Сравнивая подходы П(С)БУ и МСФО, можно сделать следующие выводы. Если предприятие обменивается неподобными объектами (например, отдает запасы в обмен на основные средства), то структура (риск, сроки и величина) денежных потоков от полученного актива отличаться от конфигурации денежных потоков от переданного актива. Поэтому последствия операции в предприятии покупателя основных средств при применении подхода «подобные/непохожие объекты» и подхода «наличие/отсутствие коммерческой сущности в операции» будут одинаковыми. Аналогично обмен подобными объектами не будет иметь целью получения прибыли, поэтому доходов/расходов у покупателя основного средства не за любым подходом. Итак, на первый взгляд, принципиальных различий в подходах П(С)БУ и МСФО в отношении указанных операций нет. Однако подход на основе сущности именно операции обмена, с одной стороны, потребует более широкого применения профессионального суждения руководства предприятия, а с другой - позволит точнее измерить влияние обмена на будущие результаты деятельности предприятия и его финансовое состояние. Кроме того, акцент на анализе сущности операции обмена, а не природы активов, обмениваются, предусмотрено в другом нормативном документе Украина - Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету основных средств [9]. Таким образом, изменение порядка оценки основных средств, поступающих в результате операции обмена, в П(С)БУ 7 необходима скорее для устранения разногласий между требованиями отечественных нормативных документов, чем положениями МСФО и П(С)БУ.

О порядке начисления амортизации основных средств следует отметить существование нескольких концептуальных разногласий между положениями МСБУ 16 и П (С) БУ 7, которые необходимо устранить директивно.

Во-первых, положения стандартов существенно отличаются моментом начала и прекращения начисления амортизации. В отличие от МСФО 16 согласно п. 29 П (С) БУ 7 начисление амортизации начинается с месяца, следующего за месяцем, в котором объект основных средств стал пригодным для полезного использования. В практической деятельности предприятий Украины часто встречаются случаи, когда основное средство уже эксплуатируется, а амортизация на него будет начисляться со следующего месяца. Аналогично начисления амортизации прекращаются в следующем месяце после выбытия актива. Таким образом, по национальным требованиям нарушается принцип начисления в бухгалтерском учете, что приведет к разной величине расходов на амортизацию в соответствии с нормами обоих стандартов.

Во-вторых, нормами П(С)БУ 7 предусмотрено приостановление начисления амортизации на период реконструкции, модернизации, достройки, дооборудования и консервации объекта основных средств. Однако целесообразность такого требования, особенно в отношении законсервированных объектов, вызывает сомнения. Известно, что основные средства технологически рассчитаны на определенный период своей физической жизни. Даже если актив не используется определенное время, он морально и физически изнашивается и теряет свою стоимость в результате новых, прогрессивных и экономически эффективных моделей, а также под влиянием внешних факторов. Итак, приостановление начисления амортизации объектов основных средств приводит к прекращению систематического распределения суммы актива амортизируется в течение срока полезного использования, то есть нарушается сама идея амортизации.

В-третьих, в положениях МСБУ 16 и П (С) БУ 7 существует принципиально разный подход к определению срока службы. Поэтому в соответствии с МСБУ 16 амортизации подлежат активы, пригодные для использования предприятием. В свою очередь согласно П (С) БУ 7 активы амортизируются в течение периода использования предприятием. Различия в определении срока полезного использования, по нашему мнению, содержатся в разных моментах признания основных средств, о чем пойдет речь далее.

В-четвертых, в соответствии с П (С) БУ 7 стоимость земли (земельных участков) не амортизируется. В МСБУ 16 (пункт 59) говорится о том, что в некоторых случаях сама земля может иметь ограниченный срок полезной эксплуатации, тогда ее амортизируют методом, который отражает выгоды, которые должны быть получены от нее.

Сравнивая подходы к классификации основных средств, следует отметить следующее. Основные средства в П(С)БУ 7 разделяют на две группы: непосредственно основные средства и другие необоротные материальные активы (далее - ДНМА). К последним относятся: библиотечные фонды, малоценные необоротные материальные активы (далее - МНМА), временные (не титульные) сооружения, природные ресурсы, инвентарная тара, предметы проката, другие необоротные материальные активы. Выделение группы ДНМА, по нашему мнению, не всегда обоснованно, поскольку объекты, входящие в эту группу, могут не соответствовать определению основных средств, приведенном как в П(С)БУ 7, так и в МСБУ 16. Так, горнолыжное снаряжение как предметы проката может использоваться предприятием один сезон (период) и в таком

случае их нельзя отнести к основным средствам. Аналогичная ситуация может возникнуть и по временных сооружений и инвентарной тары.

Особенностью учета ДНМА в украинской практике есть специальные «режимы» их амортизации. Так, по объектам этой группы разрешено применять только прямолинейный или производственный методы амортизации. Исходя из сущности активов, попадающих в состав этой группы, а также определение основных средств, считаем, что группу «Прочие необоротные материальные активы» целесообразно расформировать. Подклассы, которые входят в эту группу, необходимо признавать основными средствами на основе профессионального суждения о соответствии их определению основных средств. Если такие активы признаны основными средствами, они амортизируются методами, предусмотренными для амортизации основных средств с учетом «ожидаемой формы потребления будущих экономических выгод от этого актива» [7, параграф 60]. Дискуссионным вопросом является включение библиотечных фондов в состав необоротных материальных активов. И. Чалый, основываясь на принципе превалирования сущности над формой, предлагает библиотечные фонды включать в состав нематериальных активов предприятия, поскольку на первый план выходит не материальная основа носителя информации, а нематериальная ценность самой информации, опубликованной на этом носителе [10, с. 66].

МНМА непосредственно от основных средств отличает установленный предприятием стоимостный критерий, в Украине, как правило, определяется на основе требований налогового законодательства. Кроме того, методы амортизации МНМА и библиотечных фондов вполне отличаются от тех, что используются в международной практике. Так, предприятие может выбрать один из следующих подходов: 1) в первом месяце использования объекта в размере 50% его стоимости, которая амортизируется, и остальные 50% амортизируемой в месяце их изъятия из активов; 2) в первом месяце использования объекта 100% его стоимости. Использование второго варианта фактически приравнивает МНМА и библиотечные фонды к запасам. Таким образом, предложенные П(С)БУ 7 методы нарушают концепцию амортизации, которая заключается в систематическом распределении стоимости актива в течение срока его полезного использования. На мой взгляд, это пережитки советской системы учета, требующих постепенного устранения.

Напоследок, в П (С) БУ 7 необходимо также внести требование оценки основных средств, приобретенных на условиях отсрочки платежа, поскольку данная ситуация в национальном документе не предусмотрена, но имеет место в практической деятельности предприятий Украины.

Существенные различия, требовать трансформации финансовой отчетности.

К основным средствам, согласно П (С) БУ 7, относятся в том числе объекты, которые обеспечивают осуществление социокультурные функции. Такая учетная традиция обусловлена особенностью социально-экономического устройства, длительное время господствовал на территории современной Украины, когда в составе активов социалистических предприятий учитывались детские сады, профилактории, дома отдыха, многоквартирные дома.

С позиций МСФО подобные активы относятся к так называемым корпоративных активов [11, параграф 6, 100-102], которые вносят свой вклад в общий процесс зарабатывания доходов, но при этом не могут приносить доход (генерировать денежные

потоки) независимо от других активов. Хотя в современных условиях хозяйствования объекты социально-культурной сферы способны самостоятельно приносить доход, однако не соответствуют определению основных средств в соответствии с МСБУ 16, поскольку их не используют в производстве или поставке товаров или оказании услуг для предоставления в аренду или для административных целей. Устранение этого расхождения между положениями МСФО и П(С)БУ возможно лишь через трансформацию статьи «Основные средства» и включение объектов социально-культурной сферы в состав прочих внеоборотных активов с последующим тестированием на обесценение в соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов». Выделение объектов социально-культурной сферы из состава основных средств позволит сформировать у пользователей четкое представление о производственных мощностях фирмы и ее непроизводственные объекты. Вместе с тем указанные корректировки повлияют и на показатель рентабельности в результате исключения затрат на амортизацию данных активов.

Выводы. Состояние П(С)БУ Украины в период реформирования учетной системы можно оценить качеством финансовой информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности. Это обуславливает формирование информации в соответствии с МСФО, что, безусловно, диктует необходимость обеспечения соответствия содержания украинских и международных стандартов. Несмотря на определенные достижения в процессе гармонизации, пока вопрос о степени соответствия украинским стандартам бухгалтерского учета положением МСФО остается открытым. Как показало проведенное исследование, хотя украинские П(С)БУ разрабатываются на основе МСФО, они не совпадают с последними по тем или иным параметрам, часто из-за не столько субъективные, сколько объективные причины, порожденные различиями в социально-экономических отношениях, которые, хотя и приблизились к характерным для стран с развитой экономикой, но еще не в полном объеме им адекватные. Различия в текстах МСФО и П(С)БУ условно разделены на три группы: 1) несущественные, которые не будут влиять на полезность информации в финансовой отчетности, и поэтому не требуют устранения или согласования; 2) существенные, которые можно исключить путем внесения соответствующих изменений и дополнений в текст П(С)БУ; 3) существенные, которые можно исключить лишь путем трансформации информации при составлении финансовой отчетности. Однако поскольку создание соответствующей нормативной базы требует значительного времени и ресурсов, то до сих пор элиминирования всех существенных разногласий пока возможно лишь с помощью метода трансформации. Однако приоритетным направлением реформирования отечественной учетной системы остается совершенствование национальных П(С)БУ и их дальнейшая гармонизация МСФО.

Литература:

1. Програма реформирования системы бухгалтерского учета с применением международных стандартов, утвержденной постановлением Кабинета Министров Украины от 28.10.1998 г.. № 1706 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>.

2. Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

3. Ластовецкий В. А. О бухгалтерской науке и практику // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. - 2002. - № 1-2. - С. 35-37.
4. Моссаковский В.Б. О перспективах дальнейшего развития бухгалтерского учета в Украине // Бухгалтерский учет и аудит. - 2003. - № 6. - С.10-20.
5. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.libermancenter.org/archives/335>.
6. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 7 «Основные средства» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?Art_id=340510&cat_id=293533.
7. Международный стандарт финансовой отчетности 16 «Основные средства» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?Art_id=394683&cat_id=393571.
8. План счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций и инструкция по его применению, утвержденный приказом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 г.. № 291 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293534.
9. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Министерства финансов Украины от 30.09.2003 г.. № 561 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?Cat_id=293536.
10. Чалый И. Бухучет для взрослых. МСФО-трансформация. Управление прибылью. Налоги. - М.: Фактор, 2011. - 400 с.
11. Международный стандарт бухгалтерского учета 36 «Уменьшение полезности активов» [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_047.