

Совершенствование учета и отчетности основных средств в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности

© 2011 Ф.А.-оглы Исмаилов

Азербайджанский государственный экономический университет, г. Баку

E-mail: inkor_mmc@azdata.net

Совершенствование системы учета и отчетности основных средств приобретает особо важное значение. Она призвана формировать полную и достоверную информацию о составе и структуре основных средств, а также об эффективности их использования.

Ключевые слова: основные средства, учет, финансовая отчетность, международные стандарты.

Необходимость совершенствования системы учета и отчетности долгосрочных активов, в том числе основных средств, выявила ряд факторов внутреннего и внешнего характера. Вхождение Азербайджанской Республики (АР) в мировую экономическую интеграцию, усиление притока в экономику страны иностранных инвестиций, расширение и углубление деловых и партнерских связей отечественных предприятий с зарубежными фирмами и корпорациями стали основными такими внешними факторами. Вместе с тем разработанные в период перехода к рыночным отношениям правила и стандарты учета и отчетности основных средств не отвечают требованиям рыночной экономики и не в состоянии формировать достоверную и качественную информацию для принятия соответствующих экономических и управленческих решений. Ознакомление с составом имущества зарубежных и отечественных предприятий показывает, что значительную, даже можно сказать, главную часть этого имущества составляют основные средства. Поэтому совершенствование системы учета и отчетности основных средств приобретает особо важное значение. Она призвана формировать полную и достоверную информацию о составе и структуре основных средств, а также об эффективности их использования.

В ходе исследования проблемы нами была раскрыта сущность и уточнены функции долгосрочных активов, выявлены основные недостатки в области классификации, оценки и организации систематического учета этих активов, которые могут быть учтены при дальнейшем совершенствовании Национальных стандартов бухгалтерского учета. Одной из сложных проблем учета и отчетности основных средств является их оценка. В Азербайджане вопросы оценки основных средств предприятий рассматриваются в таких нормативных документах, как закон АР

“О бухгалтерском учете”, Налоговый кодекс АР, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета. Указанные документы определяют состав элементов первоначальной стоимости амортизируемых объектов основных средств. Однако в них отсутствуют какие-либо предписания и указания по поводу определения первоначальной стоимости земли, приобретаемой предприятиями.

Критерии признания объектов в качестве основных средств определены законом АР “О бухгалтерском учете”. Они в основном соответствуют критериям, сформулированным в Принципах подготовки и предоставления финансовой отчетности и МСФО 16 “Основные средства”. Так, вышеупомянутый закон определяет основные средства как активы, которые используются более одного года при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг или для административных нужд, которые способны принести предприятию доход и амортизируются в течение периода полезного использования. Следовательно, отечественные подходы к определению основных средств схожи с критериями и правилами МСФО 16. Однако, несмотря на общие подходы, существует и разница. Так, в соответствии с МСФО принадлежность отдельных видов имущества к основным средствам может определяться на основании профессионального суждения бухгалтера. МСФО 16 позволяет учитывать большинство мелких инструментов, приспособлений и оборудования не как основные средства (независимо от срока службы и стоимости), а как материально-производственные запасы.

МСФО рекомендует использовать одну из двух моделей для учета основных средств: модель учета по себестоимости и модель учета по переоцененной стоимости. Мы считаем, что для отечественных предприятий целесообразно использовать модель учета по себестоимости. Дело

в том, что для учета основных средств по переоцененной стоимости нет соответствующей базы. Международная практика учета не предусматривает критериев стоимости для разделения объектов на запасы и основные средства. В отличие от международных стандартов в Азербайджанской учетной системе не выделяется понятие “инвестиционная собственность”.

В рассматриваемом документе имеются существенные различия в системе классификации основных средств и международных стандартах. На наш взгляд, все указанные и другие различия должны быть устранены. Отечественная система учета и отчетности основных средств должна быть построена в соответствии с МСФО 16. В первую очередь, необходимо отметить критерии стоимости для объектов разделения на запасы и основные средства. Соответствие того или иного объекта основным средствам должно определяться следующими критериями:

- 1) сроком службы (более одного года);
- 2) способностью приносить экономическую выгоду;
- 3) погашением стоимости в течение полезного срока службы (амортизацией).

Одна из специфических проблем учета основных средств - это определение величины амортизируемой стоимости объектов. Как известно, она определяется путем вычета из первоначальной стоимости ликвидационной стоимости объекта основных средств. К сожалению, в стране отсутствует организованный рынок и другие условия, на основе которых можно было более или менее надежно определить ликвидационную стоимость. В свою очередь, это не позволяет достоверно определить амортизируемую стоимость, а следовательно, срок и суммы погашения объектов основных средств. В отечественной системе учета и отчетности нерешенными остаются и вопросы переоценки основных средств и определения их ликвидационной стоимости. Как отмечается в МСФО 16, в результате переоценки должна определяться истинная стоимость земли и зданий, которая, по существу, является рыночной стоимостью этих активов. Истинная стоимость определяется, как правило, профессиональными оценщиками. Истинная стоимость машин и оборудования - это рыночная стоимость, которая должна быть определена путем систематического пересмотра первоначальной или балансовой стоимости.

В МСФО 16 под ликвидационной стоимостью понимается “расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от реализации актива, за вычетом предполагаемых затрат на выбытие, если бы данный актив уже

достиг того возраста и состояния, в котором он будет находиться в конце срока полезной службы”. Подобное определение ликвидационной стоимости отсутствует в вышеупомянутом законе.

В целом, можно сказать, что оценка основных средств в учете и отчетности в теоретическо-методологическом и практическом аспектах не соответствует современным требованиям и международной практике.

Не до конца решен вопрос об отражении в отчетности объектов, которые находятся в запасе и временно не используются. То же самое можно сказать об основных средствах, сданных или принятых в аренду. Из действующей отчетности невозможно получить системную и ясную информацию по этим операциям.

Отсутствует системный и точный учет капитальных вложений, используемых для формирования (создания) основных средств. Аналогичное положение существует и по такому важному источнику финансирования воспроизводства основных средств, как амортизационные отчисления. Другими словами, не ведется отдельный учет формирования и использования средств указанного источника. Неопределенным является и учет износа и амортизации основных средств. Методы и нормы амортизации определяются не нормативными документами, регулирующими вопросы учета и отчетности, а Налоговым кодексом.

Известно, что теорией и практикой разработано несколько методов начисления амортизации основных средств. Зарубежные фирмы имеют свободу выбора того или иного метода и отмечают это в своей учетной политике. В международной практике применяются следующие методы начисления амортизации: линейная; уменьшающегося остатка; списания стоимости по сумме чисел лет; списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг). Отечественные же предприятия не имеют права выбирать методы амортизации. Все они используют метод уменьшающегося остатка, предписанный Налоговым кодексом. Исследование показывает, что порядок расчета амортизации по указанному методу не позволяет амортизировать объекты основных средств в течение полезного срока их использования. Принимаемый в коммерческих предприятиях Азербайджана метод уменьшающегося остатка снижает эластичность амортизационных отчислений, не стимулирует увеличения инвестиций в долгосрочные амортизируемые активы, ведет к заблуждению руководство предприятия. На наш взгляд, уровень интенсивности начисления амортизации должен быть установлен с учетом уровня и величины себестоимости продукции (работ, услуг), характера фи-

нансового механизма и стратегии предприятия. Исходя из этого, предприятия при благоприятных условиях снабжения, реализации продукции (работ, услуг) должны проводить политику быстрого погашения, а при ухудшении условий заготовления реализации - политику медленно-го погашения стоимости основных средств.

В стране порядок составления, предоставления и рассмотрения бухгалтерский (финансовой) отчетности также регулируется законом АР "О бухгалтерском учете".

Долгосрочные активы, в том числе основные средства, приносящие экономическую выгоду, в балансе отражаются в отдельном разделе под названием "Основные средства и прочие внеоборотные активы". Нет необходимости доказывать, что внеоборотные активы не могут приносить предприятию экономическую выгоду, с другой стороны, активы, которые не оборачиваются, не должны быть отражены в балансе.

Стоимость земли, находящейся в собственности предприятия, должна быть указана в бухгалтерском балансе, так как такие земельные участки являются составной частью основных средств предприятия. Для того чтобы остаточная стоимость основных средств соответствовала реальной рыночной стоимости, они должны быть переоценены в порядке, предусмотренном в МСФО 16. Между тем в Азербайджане переоценка основных средств предприятий последний раз была проведена в 1996 г. В целях преодоления существующих методологических и методических недостатков в системе учета и отчетности в Азербайджане была принята программа по применению национальных стандартов бухгалтерского учета (НСБУ), разработаны и утверждены новые стандарты, План счетов бухгалтерского учета для коммерческих организаций. Утвержденный в 2006 г. новый План счетов построен таким образом, чтобы формировать информацию об активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах предприятия. Упомянутый План счетов, во-первых, носит рекомендательный характер; во-вторых, не имеет соответствующей инструкции по применению, поэтому этот План счетов до сих пор не применяется в реальной практике. Счета, предназначенные для учета формирования, использования и выбытия основных средств, не способны удовлетворять информационные потребности пользователей. Так, например, на основе новых счетов невозможно получить информацию об инвестициях в основные средства, используемые в операционной деятельности, и информацию об инвестициях в инвестиционную недвижимость. То же самое можно

сказать об использовании средств накопленной амортизации.

Подробное изучение состава и структуры нового Плана счетов дает основание сказать, что он повторяет те же недостатки, которые были характерны для старого Плана счетов.

Что касается таких национальных стандартов, как НСБУ 7 "Земля, здания и оборудование", НСБУ 27 "Инвестиции в недвижимость", то они регулируют вопросы признания, оценки и раскрытия информации в финансовой отчетности и, следовательно, не устанавливают или не предписывают порядок, подходы и правила отражения в учете разных видов инвестиций. Вышеназванные и другие национальные стандарты бухгалтерского учета разработаны на основе Международных стандартов финансовой отчетности. Поэтому РСБУ, как и МСФО, не регламентируют процесс учета, задавая лишь общие требования к содержанию информации в финансовой отчетности. Международный опыт показывает, что, наряду с разработкой стандартов, регулирующих в основном вопросы отражения информации в отчетности, необходимо разработать и правила отражения операций в учете, определить общие подходы к процессам регистрации и систематизации информации на счетах, обобщить эту информацию для составления финансовой отчетности. Данный процесс, как известно, носит название учетного цикла. Пока же данный цикл в связи с принятием новых НСБУ не разработан. По этой же причине коммерческие организации для ведения учета в целом, в том числе учета основных средств и инвестиций в указанные активы, используют План счетов и Инструкцию по его применению, введенные с 1 января 1996 г.

Одной из причин медленного переустройства системы учета и отчетности основных средств, применения новых стандартов и счетов по рассматриваемым долгосрочным активам является отсутствие согласованности в предписаниях НСБУ и Налогового кодекса. Например, согласно Налоговому кодексу, расходы по ремонту основных средств, превышающие нормативную величину, должны быть включены в первоначальную стоимость основных средств. Между тем МСФО 16 и НСБУ 7 предписывают, что такие расходы могут капитализироваться лишь в том случае, если они способствуют повышению производительности труда, улучшению качества выпускаемой продукции и т.д.

Разработанная Минфином АР Инструкция по отражению в бухгалтерском учете затрат на ремонт, подлежащих к вычету из доходов, пред-

писывает сложную и трудоемкую методическую схему учета затрат по ремонту основных средств, которая, по нашему мнению, должна быть отменена. Неприемлемым для предприятий является и порядок, установленный НК АР по поводу отнесения всех сверхлимитных затрат по ремонту в первоначальную стоимость основных средств.

Существенной причиной неприменения новых национальных стандартов учета и отчетности является то, что в стране очень слабо поставлена разъяснительная работа по их применению. Это особенно касается предприятий и фирм частного сектора, где до сих пор не начато применение новой системы учета и отчетности, отсутствует целенаправленная работа по обучению и переобучению бухгалтерских кадров, не проводятся соответствующие тренинги и курсы с участием бухгалтеров данного сектора. Очень мало издается программ и методических пособий по применению новых бухгалтерских стандартов.

Слабой остается инфраструктура применения НСБУ, медленно распространяется международная практика учета по инвестиционной недвижимости. Все это препятствует формированию надлежащей системы учета и отчетности, широкому использованию международных принципов и правил учета основных средств и других видов активов.

1. Закон Азербайджанской Республики о бухгалтерском учете. Баку, 2004.

2. Налоговой кодекс Азербайджанской Республики. Баку, 2010.

3. Новый План счетов для коммерческих организаций согласно Новому национальному стандарту по бухгалтерскому учету. Баку, 2006.

4. Программы по применению в 2005-2008 гг. Национального Стандарта по бухгалтерскому учету: постановление Кабинета министров Азербайджанской Республики от 18 июня 2005 г.

Поступила в редакцию 07.02.2011 г.