

РЕФОРМИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ – ТРЕБОВАНИЕ ПЕРЕХОДНОЙ ЭКОНОМИКИ

Отечественная экономическая наука интенсивно развивается, анализирует и применяет лучшие достижения ученых, теоретиков и практиков. В результате меняются потребности, виды экономической деятельности, ценности, которые создаются. Это приводит к переосмыслению ранее существующих экономических категорий, способствует возникновению новых.

В девяностых годах был очень сильно востребован бухгалтерский учет, как текущее знание о постоянных изменениях в экономике, теперь на передний план выходят теоретические модели экономики, как гарантия развития общества в будущем. Однако постоянно есть необходимость анализа отчетности предприятий для выработки путей и направлений совершенствования. Рационально организованный и соответствующим образом регулируемый информационный поток должен служить надежной базой для экономического анализа, и, следовательно, и для принятия оптимальных управленческих решений.

Приоритетным направлением совершенствования бухгалтерского учета и финансовой отчетности в целях выполнения Государственной программы перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь, является ориентация и трансформирование учетной системы на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Для реализации данной программы необходим научно обоснованный анализ структуры и направленности разработки новых нормативных документов, в сторону сближения с международными стандартами, в которых накоплен многолетний опыт работы в условиях жесткой конкуренции.

В отечественном бухгалтерском учете такие термины, как основные средства (ОС), краткосрочная и долгосрочная аренда, применяются очень широко, и охватывают большую группу объектов учета, которые имеют разный экономический смысл. Например, большинство основных средств в процессе эксплуа-

тации теряют свою стоимость, постепенно перенося ее на готовый продукт. Другие, например, земля, а также, некоторая недвижимость, сдаваемая в аренду, не только не теряет своей стоимости, а поднимается в цене. Современный этап развития, темпы роста строительства, направленность на инвестицию и инновационные технологии диктуют большую структуризацию этих объектов.

В международной практике объекты недвижимости могут относиться к объектам ОС или представлять инвестиционную собственность, которая учитывается в соответствии с МСФО 40 «Инвестиционная собственность». Необходимо внимательно подходить к классификации объектов недвижимости на инвестиционную собственность и ОС, поскольку различия в требованиях раскрытия информации могут существенно отразиться на представлении данных в финансовой отчетности.

Если обратиться к определению МСФО 16 «Основные средства», назначением основного средства может быть его последующая сдача внаем, аренду. Инвестиционная собственность по определению тоже требует возмещения стоимости через получение ренты. Однако в отличие от основного средства получение ренты, возможно, совместно с ожиданием роста цены недвижимости должно быть основным способом возмещения стоимости инвестиционной собственности. Поскольку указанная разница в определениях носит элемент экспертного суждения, МСФО требует от предприятий со сложной структурой объектов недвижимости разработки системы критериев, позволяющих соблюсти принцип последовательности в процессе классификации активов. Это будет распространяться и на часть делимого объекта недвижимости. Таким образом, один объект недвижимости может потребовать раздельного учета выделенных частей, соответствующих разным категориям активов.

Инвестиционная недвижимость – это имущество (земля или здание, либо часть здания, либо и то, и другое); находящееся в распоряжении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды), в целях получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала или того и другого; но не для использования в производстве или поставках товаров (или услуг), либо для административных целей; продажи в ходе обычной деятельности.

Инвестиционная недвижимость – это собственность, представленная следующими видами активов: земля, здания, часть здания, земля и здания. Следует обратить внимание на то, что один и тот же объект может быть частично признан и в качестве основного средства, и в качестве инвестиционной собственности.

Основным отличием инвестиционной собственности от основных средств является два основных признака:

- намерение кредитной организации в отношении инвестиционной собственности – получение основного вида дохода в виде арендной платы или прироста стоимости капитала или и то и другое;

- функциональное использование собственности – инвестиционная собственность не может использоваться в основной деятельности кредитной организации.

Как уже отмечалось, инвестиционная недвижимость предназначена для получения арендной платы или доходов от прироста стоимости капитала либо того и другого. Поэтому денежные потоки, генерируемые инвестиционной недвижимостью, связаны с остальными активами организации. Это отличает инвестиционную недвижимость от недвижимости, занимаемой владельцем. Денежные потоки, возникающие в процессе производства или поставки товаров (или услуг) или использования недвижимости в административных целях, относятся не только к недвижимости, но и к другим активам, используемым в процессе производства или поставки

Инвестиционной недвижимостью может быть признана и операционная аренда кредитной организации. Любое вознаграждение, выплачиваемое за аренду, отражается в учете с этой целью как часть минимальных арендных платежей и, соответственно, включается в себестоимость актива, но исключается из суммы обязательств. Если переданное по договору аренды право в недвижимости классифицируется как инвестиционная недвижимость, то учету подлежит именно это право, а не объект недвижимости, на котором оно основано.

В последнее время в странах, учет которых ориентируется на МСФО, находит признание новый метод оценки – по справедливой стоимости. Он упоминается в МСФО 16 – 22, 25, 32, 33, 38, 39. Известно, что понятие справедливой стоимости в практике бухгалтерского учёта появилось недавно в 90-х годах в стандарте *US GAAP*. Затем широко начало применяться вместе с распространением МСФО

Справедливая стоимость. Сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами. В разных ситуациях в качестве справедливой стоимости может использоваться любая из четырех видов оценок: фактическая стоимость приобретения; текущая (восстановительная); возможная стоимость продажи и дисконтированная стоимость.

Справедливая стоимость должна определяться независимым оценщиком, который имеет соответствующую профессиональную квалификацию, а также опыт оценки объектов, относящихся к соответствующему типу инвестиционной собственности.

Прибыль или убыток от изменения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости необходимо относить на прибыль или убыток за тот период, в котором они возникли. Этот порядок учета принципиально отличается от порядка учета основных средств по переоцененной стоимости: такие разницы относятся вначале на балансовый счет переоценки имущества в составе чистого капитала, минуя отчет о прибылях и убытках. Справедливая стоимость инве-

стиционной собственности отражает текущий доход от сдачи ее в аренду, а также экономически обоснованные предположения о величине арендного дохода и предполагаемых платежей в связи с будущей передачей в аренду исходя из текущей ситуации на рынке. Аналогичным образом она также отражает любые оттоки денежных средств (включая арендную плату и другие оттоки), которые можно ожидать в отношении данной недвижимости.

В широком смысле аренда представляет собой хозяйственную деятельность, спецификой которой является отделение функций собственника от функций пользователя. В международной практике рассматривают два вида аренды – операционную и финансовую.

Операционная аренда – это вид аренды, при которой арендодатель закупает имущество, а затем осуществляет отдельную сделку по передаче его арендатору в качестве предмета аренды. Арендатор не отражает арендованный объект ни в активе, ни в пассиве своих регистров. Отражает арендные платежи как расходы, распределенные равномерно в течение срока аренды. Эта система не используется, если иная систематическая основа учета более правильно отражает временной график получения выгод пользователем.

Арендодатель учитывает актив как основные средства, а амортизирует по принципам, которые аналогичны обычной политике амортизации для аналогичных активов. Арендные платежи учитывает как доходы, распределенные равномерно в течение срока аренды, этот метод не используется, если иная систематическая основа учета более правильно отражает временной график получения выгод пользователем.

Финансовая аренда – это договор об аренде, по которому практически все связанные с владением активом риски и выгоды переходят арендатору.

Основные признаки финансовой аренды:

- а) К концу срока аренды право владения активом переходит к арендатору;
- б) Арендатор имеет возможность купить актив по цене, которая значительно ниже справедливой стоимости на дату реализации этой возможности, а в начале срока аренды существует определенная объективная определенность того, что эта возможность будет реализована;
- в) Срок аренды составляет большую часть срока службы актива, несмотря на то, что право собственности не передается;
- г) В начале срока аренды дисконтируемая собственность минимальных арендных платежей составляет, по крайней мере, практически всю справедливую стоимость арендуемого актива;
- д) Арендованные активы носят специальный характер, так что только арендатор может воспользоваться ими без существенных модификаций;
- е) Если арендатор может аннулировать аренду, убытки арендодателя, связанные с аннулированием ложатся на арендатора;
- ж) Прибыли или убытки от колебаний справедливой стоимости ликвидационной суммы получает арендатор;

з)Арендатор имеет возможность продолжить аренду на следующий период с арендной платой значительно ниже рыночного уровня.

Многие страны используют международные стандарты как основу для национального законодательства по бухгалтерскому учету, но в каждой из них применение МСФО имеет свою специфику из-за различий в терминологии, объеме, классификации и сроках принятия, вступления их в силу. Полностью и без корректировок МСФО применяются не всегда. Многие организации составляют отчетность согласно некоторым стандартам или с указанием, что отчетность подготовлена не в соответствии, а «на основе МСФО», национальных стандартов, которые «близки МСФО», «основаны на МСФО», «в порядке, аналогичном МСФО» или «на базе основных требований МСФО». Иногда отчетность составляется в соответствии с МСФО во всех отношениях, но не содержит прямо выраженного и безоговорочного заявления об ее соответствии международным стандартам.

Инвестиционная недвижимость, как наиболее востребованная собственность предприятий сегодня, нуждается в особом порядке бухгалтерского учета, в установлении законодательно выверенных требованиях раскрытия информации.