

2.9. ПРОБЛЕМЫ ГАРМОНИЗАЦИИ ОЦЕНОК ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В МСФО И СНС

Успаева М.Г., к.э.н., доцент, зав. кафедрой
«Оценка собственности»

*Факультет экономики и финансов
Чеченского государственного университета*

Статья посвящена актуальным вопросам гармонизации показателей использования объектов основных средств, разрабатываемых в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и методологией Системы национальных счетов (СНС).

В статье анализируются особенности построения стоимостных оценок объектов основных средств и их использования в различных учетных системах. Исследуются возможности гармонизации методологических подходов МСФО и СНС при формировании стоимостных оценок основного капитала и его использования на основе данных финансовой отчетности.

В данной статье вопросы гармонизации оценок использования объектов основных средств рассматриваются для двух систем, представленных международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и Системой национальных счетов (СНС 2008). Гармонизация таких оценок является одной из наиболее актуальных проблем при формировании информационной базы, необходимой для анализа и принятия эффективных управленческих решений на институциональном, региональном и макроэкономическом уровнях.

Проблема гармонизации оценок использования объектов основных средств в МСФО и СНС является частью общей проблемы, связанной с развитием информационной базы комплексного анализа процессов, реализуемых на макроэкономическом и региональном уровне. В настоящее время возможности такого анализа ограничены, прежде всего, из-за особенностей используемой информационной базы, формируемой на основе данных статистических наблюдений. В частности, для регулярных статистических наблюдений характерны ограничения в составе показателей, включаемых в соответствующие формы отчетности обследуемых организаций, для проводимых специализированных наблюдений – ориентация на решение отдельных аналитических задач и наличие ошибок, определяемых выборочным характером проводимых обследований.

Данное направление исследований является также частью комплексных исследований, связанных с расширением и повышением надежности и достоверности информационной базы, используемой для формирования аналитических показателей, разрабатываемых в рамках современной версии СНС. Соответственно, вопросы использования для этих целей данных финансовой отчетности, ориентированной, в том числе, и на формирование аналитической информации по важнейшим показателям хозяйственной деятельности и финансового положения организаций, разрабатываемых на основе признанных на международном уровне методологических стандартов, в настоящее время рассматриваются в качестве одного из наиболее приоритетных направлений проводимых исследований.

Их системное решение позволяет реализовать на практике принципы организации и функционирования единого информационного пространства и на этой основе обеспечить существенное повышение качественных характеристик информации, используемой в стратегическом планировании и управлении современной рыночной экономикой. В этих условиях обеспечиваются возможности включения в информационную базу формирования аналитических и прогнозных показателей ранее не использовавшихся или использовавшихся в ограниченных масштабах массивов первичных данных, охватывающих практически всю совокупность экономических субъектов и отражающих их основные финансово-экономические характеристики. Одновременно гармонизация двух учетных систем позволяет обеспечить интеграцию процессов, связанных со сбором, обработкой и аналитическим представлением данных, формируемых на институциональном и макроэкономическом уровнях. Результатом такой гармонизации является обеспечение согласованности элементов формируемой системы аналитических показателей, исключение дублирования разрабатываемых показателей, рационализация процедур, связанных с их разработкой и т.д.

Существенные различия двух систем, наблюдаемые на уровне понятийного аппарата, методологии и методических подходов, используемых при формировании показателей институционального и макроэкономического уровней, определяют необходимость рассмотрения проблем их комплексной гармонизации в рамках самостоятельного направления научных исследований. С учетом сложности решаемых задач, недостаточной степени разработанности ряда методологических аспектов гармонизации, разнообразия используемых учетных и аналитических показателей их адекватное решение на практике представляется возможным только в процессе постепенного расширения системы гармонизируемых элементов. При этом этапы формирования такой системы целесообразно реализовывать в соответствии с существующей последовательностью построения счетов СНС [4, с. 44].

При реализации данного подхода основой интеграции двух систем является согласование их элементов на уровне базовых показателей СНС с последующим построением производных показателей СНС в соответствии с общими макроэкономическими уравнениями. Принятие данной гипотезы представляется обоснованным и в контексте решения проблем, связанных с необходимостью балансировки производных макроэкономических и агрегированных институциональных показателей при несоответствии их расчетных значений. Кроме того, при ее реализации существуют возможности для постоянного расширения системы гармонизируемых показателей при наличии адекватных методологических и методических подходов к согласованию формируемых производных показателей СНС с агрегированными или структурированными в соответствии с разрабатываемыми алгоритмами данными, представленными в финансовой отчетности организаций. В настоящее время эти проблемы в учете представляются наиболее актуальными, а их решение во многих случаях требует дальнейшей адаптации методологических принципов МСФО и СНС или принятия соответствующих конвенциональных решений, обеспечивающих адекватный уро-

вень надежности и достоверности формируемых макроэкономических и региональных оценок.

На институциональном уровне наличие адекватных оценок использования объектов основных средств обеспечивает получение важнейшей информации для анализа структуры расходов организаций. Для организаций такая структура определена МСФО в виде классификаций, включаемых в состав отчетности о прибылях и убытках и используемых для выделения важнейших компонентов финансовых результатов их деятельности. Оценки использования объектов основных средств в виде амортизационных расходов включаются в одну из рекомендуемых аналитических форм (форма анализа по характеру расходов), содержащую показатели, отражающие структуру расходов организаций. Кроме того, формирование адекватных оценок использования объектов основных средств в МСФО непосредственно связано и с повышением надежности и достоверности других важнейших характеристик соответствующих видов активов – их ликвидационной стоимости, сроков полезной службы и др.

В составе показателей СНС оценки использования объектов основных средств представлены в виде показателя потребления основного капитала. В счетах Системы данный показатель отражается непосредственно при его включении в виде элемента, учитываемого при построении соответствующих балансирующих статей. В базовом счете СНС – счете производства – учет потребления основного капитала обеспечивает переход от показателя валовой добавленной стоимости к показателю чистой добавленной стоимости, а при включении в балансовое уравнение чистых налогов на продукты – от валового внутреннего продукта – к чистому внутреннему продукту. Аналогично в других счетах Системы в соответствии с существующей методологией принято, кроме валовых оценок, отражение соответствующих балансирующих показателей и на нетто-основе. Кроме того, показатель потребления основного капитала включен в качестве элемента в уравнения, лежащие в основе построения балансирующих статей счета операций с капиталом, представленных показателями чистого кредитования (чистого заимствования) для отдельных секторов экономики [2, с. 129].

Решение проблем гармонизации оценок использования объектов основных средств в МСФО и СНС, в первую очередь, связано с разработкой теоретических подходов, обеспечивающих их согласование с учетом особенностей методологической базы интегрируемых систем. При этом процесс гармонизации требует учета содержания интегрируемых показателей, что предполагает проведение предварительного анализа используемых методологических подходов к их формированию, а также обоснование и разработку принципов построения соответствующих макроэкономических показателей на основе элементов, представленных данными, отражаемыми в финансовой отчетности организаций.

В обеих системах объекты основных средств являются разновидностью активов. В соответствии с методологией СНС актив представляет «накопленный запас стоимости, приносящий экономическую выгоду или ряд экономических выгод экономическому собственнику актива как следствие владения им или использования его в течение некоторого периода времени». Близким по экономическому содержанию термину «основные средства», используемому в МСФО, в СНС является термин

«основной капитал», который используется наравне с его аналогом – термином «основные фонды» [2, с. 396].

Основные фонды относятся к произведенным активам, которые «используются неоднократно или непрерывно в процессах производства более одного года». В состав основных фондов включаются сооружения, машины и оборудование, культивируемые активы, используемые неоднократно или непрерывно для производства других продуктов, а также продукты интеллектуальной собственности – компьютерное программное обеспечение, оригиналы художественных произведений, используемые в производстве. В версии СНС 1993 г. последний элемент трактовался как «нематериальные непроизведенные активы», а в версии 2008 г. с учетом актуальности отражения в счетах Системы инновационных процессов в экономике представлена расширенная трактовка «продуктов интеллектуальной собственности» как самостоятельного вида активов. В СНС данный вид активов ассоциируется с установлением прав собственности на знания, а для его наиболее значимых элементов (баз данных, копий, оригиналов, результатов научно-исследовательских работ и др.) представлены дополнительные пояснения относительно их трактовки и правил отражения в счетах Системы.

В отличие от СНС, в МСФО основные средства рассматриваются как разновидность материальных активов, предназначенных для использования в производстве или поставке товаров и услуг, для сдачи в аренду третьим лицам или административных целей, которые предполагается использовать в течение более чем одного периода. В соответствии с МСФО выделяются восемь классов эквивалентных по содержанию и характеру использования в операциях, осуществляемых организациями, основных средств, в том числе:

- земельные участки;
- земельные участки и здания;
- машины и оборудование;
- водные и воздушные суда;
- автотранспортные средства;
- отдельные виды оборудования.

Продукты интеллектуальной собственности, включаемые в СНС в состав основных фондов, в соответствии со стандартами МСФО относятся к нематериальным активам, а их учет регламентируется специальным стандартом IAS 38 «Нематериальные активы».

Возможности формирования соответствующих стоимостных оценок основного капитала и его использования на основе данных финансовой отчетности обеспечиваются, прежде всего, при условии гармонизации соответствующих объектов учета, представленных в интегрируемых системах в виде элементов произведенных материальных и нематериальных активов. На практике решение этих проблем, как правило, основывается на сравнительном анализе состава и содержания классификационных групп, используемых в различных системах, и разработке соответствующих алгоритмов (системы переходных ключей), обеспечивающих их гармонизацию. Кроме того, надежность и достоверность таких оценок обеспечивается при соответствии подходов к их формированию, предусмотренных стандартами МСФО и методологическими положениями СНС, в части:

- формирования и актуализации стоимостных оценок объектов основных средств;
- оценок снижения (изменения) стоимости основных средств организаций в результате их использования организациями в качестве активов.

Выбор модели учета основных средств организацией осуществляется в соответствии с формируемой учетной политикой. Используемыми альтернативными моделями являются: модель учета по себестоимости и модель, основанная на их переоценке. Последняя модель представляется наиболее адекватной для условий функционирования современной рыночной экономики, для которой характерны достаточно динамичные изменения стоимостных характеристик используемых объектов основных средств [1, с. 168].

После признания в качестве актива объект основных средств подлежит учету по переоцененной величине, которая равна его справедливой стоимости на дату переоценки за вычетом любой накопленной впоследствии амортизации и любых накопленных впоследствии убытков от обесценения. Такие переоценки в соответствии с МСФО должны осуществляться с достаточной регулярностью в целях исключения (или минимизации) расхождений между значениями балансовой и справедливой стоимости на отчетную дату.

В МСФО эквивалентом справедливой стоимости для материальных активов является чистая цена реализации, наиболее адекватным выражением которой является договорная цена, скорректированная с учетом дополнительных затрат, непосредственно связанных с реализацией актива. При отсутствии договорных отношений в качестве справедливой стоимости активов также может рассматриваться их рыночная стоимость за вычетом затрат на реализацию, включающих расходы, связанные с юридическим обслуживанием, уплатой почтовых сборов и аналогичных налогов на проведенные операции, дополнительными затратами на предпродажную подготовку активов и др. В других случаях для оценки справедливой стоимости рекомендуется использование доступной и наиболее достоверной информации (например, данных об операциях с аналогичными видами активов), отражающей потенциальные объемы выручки организаций при реализации активов на дату составления баланса. При отсутствии практических возможностей определения справедливой стоимости активов ее оценка может осуществляться с учетом ожидаемых доходов от их дальнейшего использования.

Данный подход в целом согласуется с методологическими принципами СНС, в соответствии с которыми стоимость основных фондов должна отражаться в рыночных ценах, доминировавших на момент их приобретения. Для ее последующей корректировки в наиболее предпочтительном варианте необходима актуализированная информация относительно текущей рыночной стоимости различных групп основных фондов (видов, типов, возрастных групп и т.д.), что является достаточно сложной методологической и методической проблемой, адекватное решение которой может быть обеспечено только на основе проведения комплексной инвентаризации. Поэтому на практике при формировании текущих макроэкономических оценок, как правило, используются специализированные модели, основанные на данных о валовых накоплениях основного капитала в ретроспективных периодах, комбинируемых с данными, характеризующими динамику снижения эффективности основных фондов в течение срока их службы.

Для этих целей в настоящее время в международной практике наиболее широко используется метод непрерывной инвентаризации (МНИ). В его основу положены

принципы рыночной оценки активов с учетом прогнозируемых доходов от их использования. Данный метод позволяет сформировать текущие стоимостные оценки основного капитала и оценки его потребления для различных временных периодов [2, с. 241].

В практике построения счетов СНС метод непрерывной инвентаризации может использоваться для оценки текущей стоимости основного капитала как элемента национального богатства или вида производственных активов. Соответствующая расчетная модель в этом случае основывается на оценке текущей стоимости основного капитала, накопленного за период с момента начала его использования в производстве до текущего момента времени. В расчетной модели также учитываются элементы, отражающие стоимость капитала, выводимого из производства, а при формировании оценок накоплений капитала, рассчитываемых на «чистой» основе – показатели их использования [3, с. 221].

При формировании оценок текущей стоимости основного капитала на основе использования метода непрерывной инвентаризации необходимы сведения о динамике приобретений основного капитала (капиталообразования по терминологии СНС) за анализируемый период, средних сроках эксплуатации соответствующих видов активов, а также динамике цен на активы, включаемые в состав накопленного основного капитала. Включение в расчетные алгоритмы моделей динамики эффективности основных фондов позволяет моделировать динамику доходов, получаемых от их использования в течение срока службы соответствующих видов активов.

Эффективность использования данного метода на практике определяется качеством исходной информационной базы. Ее формирование предполагает использование различных источников, включая данные статистики и сведения, получаемые на основе финансовой отчетности предприятий. В частности, показатели валового капиталообразования могут быть получены на основе отчетности предприятий или в результате проведения специальных обследований. Индексы цен на основные активы, необходимые для проведения корректировочных процедур и формирования оценок восстановительной стоимости накопленного капитала, как правило, представлены в официальной статистике. Показатели, характеризующие средний срок службы активов, определяются соответствующими нормами, предусмотренными налоговым законодательством, и имеют различные значения в различных странах в зависимости от видов активов. Для этих целей также могут формироваться оценки средних сроков службы основных фондов с учетом характера функций снижения их производственной эффективности, основанные на данных специальных обследований или данных технической экспертизы. В простейших случаях такие функции на определенном временном интервале имеют вид константы, что соответствует сохранению эффективности активов на постоянном уровне до момента окончания сроков их использования. Также достаточно распространенными на практике являются модели, выражаемые линейными, экспоненциальными и гиперболическими функциями. Такие построения должны производиться для групп активов, характеризующихся аналогичными или близкими базовыми характеристиками.

Однако сложность практического использования такого рода моделей и значительные объемы информации, требуемой для проведения соответствующих рас-

четных процедур, определяют целесообразность использования для формирования соответствующих оценок агрегированных данных финансовой отчетности. Принципиальные возможности реализации такого подхода определяются и отсутствием качественных различий в МСФО между оценками справедливой стоимости, формируемыми для материальных и нематериальных произведенных активов. В последнем случае в соответствии со стандартом IAS 38 при отражении нематериальных активов в учете по переоцененной стоимости от организаций требуется в том числе раскрытие информации по их классам, что позволяет выделить в составе оцениваемых активов соответствующие дополнительные элементы, включаемые в состав основных фондов в СНС [1, с. 525].

В основу гармонизации двух систем в части согласования показателей использования объектов основных средств должны быть положены принципы и содержание соответствующих показателей, предусмотренные методологией СНС. В СНС стоимостной оценке использования объектов основных средств соответствует оценка потребления основного капитала, которое определяется как «снижение в течение отчетного периода текущей стоимости запаса основных фондов, принадлежащих производителю и используемых им, в результате физического износа, нормального морального износа или вследствие случайных повреждений» [2, с. 297].

В соответствии с методологией СНС оценка потребления основного капитала осуществляется в отношении всех основных фондов, находящихся в собственности производителя. Потребление основного капитала определяется на основе оценки основных фондов в текущих ценах, что является принципиально важным отличием от амортизации – понятия, используемого в бухгалтерском учете для отражения аналогичного снижения стоимости объектов основных средств относительно ее первоначальной оценки [1, с. 170].

В СНС потребление основного капитала рассматривается как условно исчисленная стоимость. Его стоимостной эквивалент формируется с учетом изменений экономической эффективности и цен соответствующих видов активов, определяемых текущей и перспективной рыночной конъюнктурой. При этом предполагается, что снижение стоимости активов в рыночных условиях может быть связано не только с физическим износом, но и со снижением спроса на их использование со стороны экономических субъектов в результате появления более эффективных видов основных фондов.

В потреблении основного капитала также учитывается снижение стоимости основных фондов в результате действия случайных факторов (стихийных бедствий, военных конфликтов, списаний задолженностей, открытий новых месторождений полезных ископаемых и т.д.), которое определяется на основе усредненных оценок. Для отдельных единиц или их групп наблюдаемые различия между средними и фактическими значениями снижения стоимости основных фондов в рамках отчетного периода в СНС отражаются в специальном счете – «Счете прочих изменений активов», в ресурсной части которого данный элемент учитывается при формировании балансирующей статьи, представленной показателем «Изменение чистой стоимости собственного капитала».

В потребление основного капитала не включаются потери в результате действия случайных факторов,

относящихся к категории редких событий, связанных с военными действиями или стихийными бедствиями. В составе потребления основного капитала также не учитываются потери, связанные с научно-технологическим прогрессом и появлением новых, более эффективных машин и оборудования, что на практике может привести к значительному сокращению сроков использования некоторых групп основных фондов в результате их ускоренного морального износа. Такие потери в СНС отражаются в соответствии с принципами, аналогичными принципам учета потерь, связанных с отклонениями фактических значений снижения стоимости основных фондов от их фактических средних значений, определяемых для отдельных временных интервалов.

Характерной особенностью потребления основного капитала как оценки снижения его экономической эффективности является ориентация на выгоды, которые в перспективе институциональные единицы предполагают получить в результате использования активов в производстве за период до момента окончания срока их службы. В СНС такие выгоды определяются на основе оценок ожидаемых арендных платежей за пользование основным капиталом, дисконтированных к текущему периоду. При этом, как показывает практика, снижение значений приведенных доходов от использования основного капитала, как правило, является более интенсивным в более поздние периоды сроков их службы. Соответственно, значение показателя потребления основного капитала, как правило, растет по мере увеличения сроков службы основного капитала и их приближения к моменту выбытия.

В СНС для оценки потребления основного капитала в настоящее время также рекомендуется использование метода непрерывной инвентаризации, общий алгоритм которого позволяет определить значение данного показателя на основе балансового уравнения. При этом надежность и достоверность формируемых на его основе оценок в значительной степени зависят от полноты и качественных характеристик требуемой для проведения соответствующих расчетов первичной информации.

В отличие от оценок потребления основного капитала, рассчитываемых с учетом перспективных условий и выгод от его функционирования, при расчетах амортизации, исчисляемой в бухгалтерском учете, соответствующие оценки формируются на основе отнесения ранее произведенных затрат на основной капитал на последующие отчетные периоды. Амортизация объекта основных средств или нематериального актива производится исходя из его первоначальной стоимости. В налоговом учете первоначальная стоимость складывается из суммы расходов налогоплательщика (без налога на добавленную стоимость и акцизов) на приобретение, сооружение, изготовление, доставку основного средства или нематериального актива и расходов на их доведение до состояния, в котором они являются пригодными для использования.

При расчетах стоимостных оценок потребления основного капитала для согласования их значений с показателями, содержащимися в базовых счетах СНС, используется система текущих цен, в которых также выражены ключевые показатели Системы – оценки выпуска и промежуточного потребления, представленные в счете производства. В рыночных условиях по-

ребление основного капитала должно отражать не только затраты ресурсов, но и спрос на используемый основной капитал в период осуществления производственной деятельности. При расчетах эти условия обеспечиваются при использовании фактических или условно исчисленных цен и арендных платежей, установленных за пользование соответствующими компонентами основного капитала и преобладавших в отчетном периоде.

По этой причине использование показателей амортизации основных фондов, регистрируемых в счетах бухгалтерского учета, не может являться адекватной базой для оценки потребления основного капитала. Во многом это связано с формальным характером оценок амортизации в российском бухгалтерском учете, которая определяется как процесс перенесения по частям стоимости основных средств и нематериальных активов по мере их физического или морального износа на стоимость производимой продукции (работ, услуг). Аналогичный термин используется и в налоговом учете, в рамках которого амортизация в основном отражает законодательно установленные лимиты амортизационных отчислений.

В российской учетной практике, в отличие от международной, оценки амортизации носят, как правило, более формальный характер и не отражают реальный износ амортизируемого имущества. Во многом такое положение связано с тем, что бухгалтерский и налоговый учет амортизации активов регулируются различными законодательными и нормативными актами и на практике начисленные в рамках различных систем учета суммы амортизационных отчислений могут иметь существенные различия. Кроме того, при несогласованности ряда правил и положений бухгалтерского и налогового учета (в части установленных сроков службы аналогичных видов основных средств, критериев признания различных видов активов и др.) расчетные оценки амортизации могут являться объектом корректировки для оптимизации налогооблагаемой базы, используемой для исчисления налога на прибыль.

В налоговом учете наиболее значимым показателем для расчета амортизационных отчислений является срок полезного использования основных средств – период, в течение которого объект основных средств используется для достижения основных целей функционирования организации. Продолжительность их полезного использования регламентируется на основе Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, в соответствии с которой в составе амортизируемого имущества выделяется десять амортизационных групп, сформированных с учетом периода его полезного использования.

Учетной политикой также устанавливаются методы начисления амортизации, основанные на использовании упрощенных схем, как правило, представленных линейной и нелинейными моделями. Начисление амортизации на основе линейного метода осуществляется по каждому объекту амортизируемого имущества в соответствии с нормами амортизации, определяемыми спецификой конкретных объектов, исходя из срока их полезного использования. Начисление амортизации на основе нелинейных методов осуществляется по амортизационным группам в соответствии с нормами амортизации, установленными соответствующими статьями Налогового кодекса РФ.

В этом аспекте более приближенными к положениям СНС в части оценок потребления основного капитала являются соответствующие положения МСФО, в которых ряд принципов учета износа основных средств согласуются с принципами, используемыми в СНС. В частности, стандартом IAS 16 «Основные средства» определены требования к используемому методу начисления амортизации, который «должен отражать схему ожидаемого потребления организацией будущих экономических выгод» (п. 60). При этом будущие экономические выгоды от использования актива по аналогии с принципами СНС должны определяться с учетом срока полезной службы актива, продолжительность которого зависит от таких факторов:

- предполагаемое использование актива, оцениваемого в соответствии с его расчетной мощностью или производительностью;
- ожидаемый физический износ, определяемый с учетом предполагаемой интенсивности его использования, условий хранения и обслуживания и др.;
- моральный износ или снижение выгоды от коммерческого использования актива;
- ограничения на использование актива, связанные с юридическими или иными факторами.

В соответствии с п. 61 IAS 16 используемый метод начисления амортизации может пересматриваться для корректировки схемы потребления организацией будущих экономических выгод от использования активов, а соответствующие оценки изменений в стоимости активов должны отражаться в учете согласно положениям стандарта IAS 8. При корректировках стоимости активов для оценки масштабов ее снижения для конкретных объектов основных средств используются пояснения относительно порядка пересмотра их балансовой стоимости, изложенные в стандарте IAS 36 «Обесценение активов» [1, с. 457].

Снижение стоимости основных средств организаций может быть связано как с изменениями внешних условий функционирования в результате появления новых технологий, изменений рыночной конъюнктуры или юридического статуса организаций, так и с факторами, определяемыми состоянием соответствующих объектов и перспективами их дальнейшего использования организацией. Кроме того, стоимостные характеристики объектов основных средств могут меняться и при изменениях оценок будущих экономических выгод от использования активов, которые зависят, в том числе, от динамики рыночных ставок, включаемых в расчетные модели в качестве параметров дисконтирования.

Методические подходы к формированию дисконтированной стоимости достаточно подробно изложены в стандарте IAS 36 «Обесценение активов». В частности, стандартом предусмотрены различные методы построения соответствующих оценок в зависимости от особенностей оцениваемых активов, характера распределения будущих доходов от их использования и связанных с получением доходов рисков. В этом аспекте методология бухгалтерского учета позволяет сформировать информацию, которая может быть использована для уточнения соответствующих оценок, получаемых в СНС, методологические положения которой содержат более общие рекомендации к их построению.

Аналогично в стандартах МСФО (IAS 36) представлены и более подробные рекомендации по выбору и использованию при расчетах ставок дисконтирования денежных потоков. Такие уточнения, в частности, це-

лесообразны в связи с большей детализацией рекомендуемых в стандартах методов построения оценок ставок дисконтирования при отсутствии или невозможности их непосредственного получения на основе существующих рыночных показателей. К дополнительным факторам, учитываемым при обосновании используемых ставок дисконтирования, в соответствии с положениями МСФО относятся показатели вариации объемов и сроков поступления денежных средств, текущей рыночной безрисковой ставки процента, надбавок, связанных с дополнительными рисками использования конкретных видов активов и др.

Дальнейшие перспективы развития и повышения качества информационной базы макроэкономического анализа процессов формирования и использования объектов основных средств связаны с расширением сферы гармонизируемых методологических подходов к оценкам динамики текущей стоимости активов в СНС и системе бухгалтерского учета и отчетности. Их адекватное решение позволяет повысить значимость данных, формируемых на институциональном уровне, и обеспечить их более широкое использование для решения стратегических задач планирования и управления, реализуемых на макроэкономическом, отраслевом и региональном уровнях.

Требуется дальнейшее согласование элементов понятийного аппарата, используемого в рамках различных систем, относящихся к процессам формирования и использования основного капитала в производстве, а также разработка принципов гармонизации соответствующих понятий и терминов. Прежде всего, требуется уточнение содержания ряда понятий МСФО, аналогичных или близких по содержанию понятиям, используемым в СНС. При их идентичности необходимо признание возможностей использования и соответствующих методических подходов МСФО к формированию показателей СНС. В частности, признание идентичности такого базового понятия МСФО, как справедливая стоимость, понятию рыночной стоимости активов в СНС позволяет повысить обоснованность учитываемых при использовании метода непрерывной инвентаризации элементов капиталобразования, относящихся к отдельным видам приобретаемых объектов основных средств.

Для повышения надежности и достоверности формируемых макроэкономических показателей также необходимо приближение моделей, рекомендуемых в рамках МСФО для расчетов амортизации основных фондов, к моделям оценки потребления основного капитала.

Такой подход в целом соответствует принципам учета и последующей оценки основных средств, основанным на модели учета по переоцененной стоимости, представляющей в соответствии с МСФО (IAS) 16 альтернативу модели учета по первоначальной стоимости. Соответственно при определении показателя потребления основного капитала целесообразно включение в расчетные схемы метода непрерывной инвентаризации результатов переоценки объектов основных средств до справедливой стоимости. В этой части стандарты МСФО, определяющие порядок переоценки активов на основе использования различных способов их отражения на счетах бухгалтерского учета, позволяют уточнить положения СНС, относящиеся к формированию элементов, включаемых в алгоритм метода непрерывной инвентаризации основного капитала, и обеспечить по-

лучение более надежных и достоверных оценок для показателя потребления основного капитала.

Литература

1. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] : 2008. – М. : Аскери-АССА, 2008.
2. Система национальных счетов 2008. ООН, Нью-Йорк, 2009.
3. Links between business accounting and National accounts. UN, N.Y, 2000.
4. Measuring capital: OECD Manual. Second edition. OECD Publishing, 2009.

Ключевые слова

Активы; амортизация; бухгалтерский учет; гармонизация; единое информационное пространство; Международные стандарты финансовой отчетности; метод непрерывной инвентаризации; методология; объекты основных средств; потребление основного капитала; Система национальных счетов.

Успаева Милана Гумкиевна

РЕЦЕНЗИЯ

В рецензируемой статье вопросы гармонизации оценок использования объектов основных средств рассматриваются для двух систем, представленных международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и Системой национальных счетов (СНС 2008). Гармонизация таких оценок является одной из наиболее актуальных проблем при формировании информационной базы, необходимой для анализа и принятия эффективных управленческих решений на институциональном, региональном, отраслевом и макроэкономическом уровнях.

Для институционального уровня наличие адекватных оценок использования объектов основных средств обеспечивает получение важнейшей аналитической информации, прежде всего в части анализа структуры расходов. Для регионального, отраслевого и макроэкономического уровней наличие таких оценок обеспечивает учет потребления основного капитала при построении соответствующих балансирующих статей и получение важнейших экономических характеристик, выражаемых на основе нетто-показателей.

Особое внимание автор уделяет вопросам гармонизации показателей, формируемых в рамках двух систем, с учетом общих принципов и специфических особенностей используемых правил и процедур ведения счетов. Актуальность их решения на теоретическом и практическом уровне определяется необходимостью интеграции данных, формируемых в рамках двух важнейших систем, и обеспечения более широкого использования формируемых на регулярной основе массивов первичной информации при разработке аналитических показателей более высокого уровня. В этих условиях минимизируется потребность в проведении, как правило, дорогостоящих процедур сбора первичных данных на основе специально организуемых статистических обследований.

В целом рецензируемая статья содержит актуальные материалы по вопросам формирования и развития современной информационной базы управления экономическими процессами, включая материалы, отражающие новые аспекты решения проблем интеграции данных, содержащихся в различных источниках информации. Статья соответствует требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к публикации.

Аброскин А.С., д.э.н., в.н.с. Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ