

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ, ПРЕДНАЗНАЧЕННЫХ ДЛЯ ПРОДАЖИ И ПРЕКРАЩЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

*Л.А.Попова, кандидат экономических наук,
доцент Карагандинского государственного
технического университета (Казахстан)
тел. 8(7212)-32-70-36, lubava0604@mail.ru*

Ключевые слова: прекращенная деятельность, выбывающая группа, амортизация, обесценение, манипулирование финансовой отчетностью, креативный учет

Статья посвящена проблемам учета долгосрочных активов, предназначенных для продажи и прекращенной деятельности предприятия. Автором установлено, что некоторые требования МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» создают дуализм в учете обоснованных расходов, связанных с обязательствами по группе выбытия, классифицируемых как предназначенная для продажи и возможность манипулирования финансовой отчетностью

Рыночные преобразования в Казахстане вызвали необходимость использования казахстанскими предприятиями МСФО. Развитие бизнеса в Казахстане происходит чрезвычайно быстро. Чтобы соизмерять свою конкурентоспособность, казахстанские компании должны оперировать сопоставимой информацией, которая позволит им осуществлять стратегическое планирование и прогнозирование результатов будущей деятельности.

Формирование финансовой отчетности в соответствии с МСФО открывает казахстанским компаниям возможность приобщения к международным рынкам капитала. Известно, что иностранный капитал требует полной открытости менеджмента перед инвесторами. До тех пор пока иностранный инвестор не получит возможность понять посредством финансовой отчетности, как используется предоставленный им капитал, любая страна останется зоной повышенного риска и, следовательно, будет проигрывать другим государствам в привлечении финансовых ресурсов с международных рынков.

Комитет по МСФО в 2013 году отметит свое 40-летие. За эти годы была осуществлена большая работа профессионалами в области бухгалтерского учета по сближению систем бухгалтерского учета разных стран. В настоящее время более 150 стран, в том числе и Казахстан, применяют МСФО, представляющие собою динамично развивающуюся систему. Их развитие, с одной стороны, предопределено возрастающими и меняющимися во времени информационными запросами пользователей бухгалтерской информации, с другой стороны, обусловлено вызовами внешней среды – мировым финансовым кризисом, обострившимися проблемами ликвидности в банковском секторе, проблемами глобализации экономики, развитием постиндустриальной экономики.

С 2011 года МСФО стали применять Япония, Индия, Корея, Канада, значительная часть Южной и Центральной Америки.

Столь динамичное развитие системы МСФО требует постоянного внимания к ней

со стороны специалистов и практиков.

Одним из первых МСФО, разработанных в рамках конвергенции МСФО и US GAAP, является МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Рано или поздно перед руководством компаний встает задача оптимизации работы его деятельности. Решить задачу можно по-разному.

Можно осуществить реорганизацию в виде объединения подразделений, либо продать компанию – по частям или целиком. В этом случае компания вынуждена:

- избавиться от непрофильных активов;
- осуществить увольнение работников нерентабельных подразделений;
- перенести производство в те регионы, где дешевая рабочая сила;
- прекратить деятельность компании в целом.

Конечно же, такое «оздоровление бизнеса» требует огромных денежных средств и, как следствие, оно является мощным механизмом манипулирования финансовой отчетностью со стороны руководства компании. Известно, что одним из основополагающих допущений при подготовке финансовой отчетности является непрерывность деятельности. А прекращение деятельности компании в целом или только её части (продажа сегмента) означает, что это основополагающее допущение в ближайшие 12 месяцев будет нарушено. Нарушение принципа непрерывности требует, чтобы компания перешла на иные способы признания, оценки и учета статей баланса и других форм финансовой отчетности. Все долгосрочные активы, подлежащие выбытию, должны оцениваться по наименьшему значению из себестоимости и чистой цены продажи, как запасы, то есть как краткосрочные активы, прекращается их амортизация.

Следует отметить, что в 1998 году был принят МСФО 35 «Прекращаемая деятельность». В новом же МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» используется термин «прекращенная деятельность». На первый взгляд кажется, что «прекращаемая деятельность» и «прекращенная деятельность» это одно и то же. Так ли это? Какое же определение давали МСФО перечисленным терминам?

Термин «прекращенная деятельность» подразумевает, что признание прекращения необходимо только после или в конце процесса прекращения деятельности (прошедшее время). Согласно же МСФО 35, информация в отношении прекращаемой деятельности должна была быть раскрыта в финансовой отчетности ранее этого момента, а именно тогда, когда принят и объявлен план по прекращению деятельности или, когда компания заключила договор, согласно которому определены условия прекращения деятельности.

Таким образом, ключевым моментом, отличающим ранее существовавший МСФО (IAS) 35 от ныне действующего МСФО (IFRS) 5, является измененная терминология и её суть.

Остановимся на ключевых учетных моментах МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Чтобы исключить возможность манипулирования с финансовой отчетностью со стороны отчитывающейся компании, долгосрочный актив или группа выбытия должны быть готовы к немедленной продаже в их настоящем состоянии и вероятность продажи должна быть высокой. Компания должна не просто заявить о своем намерении продать

долгосрочный актив, а активно вести процесс продажи. Кроме того, продажа актива должна быть осуществлена в течение 1 года с того момента, как актив был классифицирован в качестве удерживаемого для продажи.

Иногда на практике складывается следующая ситуация. Допустим, что компания «Темирлан» купила оборудование, и намеревается его продать в течение 12-ти месяцев после приобретения. План продажи утвержден и покупатель оборудования определен. Как классифицировать данное оборудование? Как основные средства, или как долгосрочные активы, предназначенные для продажи? В МСФО (IFRS) 5 мы находим четкий ответ на этот вопрос. «Когда предприятие приобретает долгосрочный актив (или выбывающую группу) исключительно с целью последующего выбытия, то оно должно классифицировать долгосрочный актив (или выбывающую группу) как предназначенный для продажи на дату приобретения, только если выполняется требование по ограничению периода одним годом, и в высшей степени вероятно, что любой другой критерий, который не был удовлетворен на эту дату, будет удовлетворен в течение короткого периода, следующего за приобретением (обычно в течение трех месяцев)» [1]. Это значит, что это оборудование до момента передачи его покупателю будет эксплуатироваться на предприятии, но амортизация по нему начисляться не будет. Но давайте рассмотрим другую ситуацию. Компания имела актив, который был признан как основное средство, компания амортизировала его в течение определенного времени и руководство приняло решение продать актив. Все критерии по признанию актива, как предназначенного для продажи, были выполнены. Согласно МСФО (IFRS) 5, от этой даты, амортизация не должна начисляться. Но ведь актив, буквально «вчера» считавшийся основным средством, продолжает эксплуатироваться до даты продажи. Поэтому, мы считаем, что по ним надо продолжить начислять амортизацию, вплоть до того момента, когда актив станет собственностью покупателя. Интересно отметить и то, что амортизацию прекращают начислять, а вознаграждения и прочие расходы, связанные с обязательствами по группе выбытия, классифицируемой как предназначенная для продажи, продолжают учитываться до момента выбытия. Почему же одни обоснованные расходы (расходы на амортизацию) перестают признаваться (хотя до момента продажи активов может пройти не один месяц), а другие расходы продолжают начисляться? Спрашивается, где же логика этого пункта МСФО (IFRS) 5? Таковая просто отсутствует.

В плане продаж могут произойти изменения и активы, перестают классифицироваться как предназначенные для продажи. В пункте 27 МСФО (IFRS) 5 написано: «Предприятие должно измерять долгосрочный актив, классификация которого как предназначенного для продажи была прекращена (или который более не входит в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи), по наименьшей

(а)из его балансовой стоимости до того, как актив (или выбывающая группа) был классифицирован в качестве предназначенного для продажи, скорректированной на суммы амортизации или переоценок, которые были бы признаны, если бы актив (или выбывающая группа) не был классифицирован как предназначенный для продажи, и (б)его возмещаемой суммы на дату последующего решения не продавать» [2].

Продемонстрируем требования этого пункта следующим примером.

Стоимость актива 200000 тенге, срок полезного использования 5 лет, амортизация начислялась равномерным методом. Компания 1 марта 2012 года классифицировало

активы, как предназначенные для продажи, их балансовая стоимость на эту дату составляет 120000 тенге. Несмотря на то, что до даты продажи актив продолжает использоваться компанией, приносит экономическую выгоду, начисление амортизации по активу прекратили. Через 7 месяцев, 1 сентября 2012 года, руководство компании изменило план о продаже в связи с изменением конъюнктуры рынка. С этого числа актив уже не классифицируется как предназначенный для продажи. Согласно МСФО (IFRS) 5 по активу необходимо доначислить амортизацию за 7 месяцев в сумме 23333 тенге ($200000:5 \text{ лет} * 7/12$).

Если данный актив является простым инструментом манипулирования финансовой отчетностью, а неучтенные расходы по амортизации актива были бы равны не 23333 тенге, а миллионы тенге, не является ли это благодатным полем для креативного учета? И какие механизмы защиты от него предусматривает рассматриваемый стандарт? Никаких.

Далее. МСФО (IFRS) 5 требует чтобы основные виды активов и обязательств, классифицированных как предназначенные для продажи, раскрывались отдельно либо непосредственно в отчете о финансовом положении (балансе), либо в примечаниях. Если выбывающая группа является новоприобретенным дочерним предприятием, которое отвечает критериям классификации как предназначенное для продажи при приобретении, то раскрытие основных видов активов или обязательств не требуется. МСФО (IFRS) 5 не объясняет, чем объясняется такой дуализм.

Критерии признания актива в качестве удерживаемого для продажи могут быть выполненными до и после отчетной даты. Особого внимания требует рассмотрение пункта 23 МСФО (IFRS) 5, в котором написано, что убыток от обесценения (последующая прибыль), признанный для выбывающей группы, должен уменьшать (увеличивать) балансовую стоимость долгосрочных активов в группе, которые входят в сферу применения требований по измерению данного МСФО (IFRS), в порядке распределения, изложенном в МСФО (IAS) 36. Но это требование никак не соответствует логике обесценения и восстановления убытка от обесценения генерирующей единицы, описанной в пунктах 104 (а и б) и 122 МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». В пункте 104 МСФО 36 записано следующее: «Убыток от обесценения признается для генерирующей единицы (наименьшей группы генерирующих единиц, на которую отнесен гудвилл или корпоративный актив), если, и только если возмещаемая стоимость единицы (группы единиц) меньше возмещаемой стоимости единицы (группы единиц). Убыток от обесценения направляется на уменьшение балансовой стоимости активов единицы (группы единиц) следующим образом:

(а) сначала на уменьшение балансовой стоимости любого гудвилла, отнесенного на генерирующую единицу (группу единиц); и

(б) затем на другие активы единицы (группы единиц) пропорционально балансовой стоимости каждого актива в единице (группе единиц)»[2].

Еще раз сделаем акцент на пункте (б), «пропорционально балансовой стоимости каждого актива в единице (группе единиц)», а не только долгосрочных активов в группе, как того требует МСФО (IFRS) 5.

Пример. Группа выбытия «Шолпан» имеет следующую структуру активов: - основные средства на сумму 150000 млн.тенге и запасы на сумму 20000 млн.тенге. Итого балансовая стоимость выбывающей группы после принятия решения о ее выбытии 170000 млн.тенге. По оценке независимого эксперта справедливая стоимость этой выбывающей группы за вычетом расходов на продажу составляет 70000 млн.тенге. То есть, величина

обесценения 100000 млн.тенге [70000-(150000+20000)]. Согласно требованиям МСФО (IFRS) 5 эта сумма будет отнесена на уменьшение стоимости основных средств. В то же самое время подразделение «Марат» стало группой выбытия, но структура его активов отличалась от подразделения «Шолпан». Активы компании «Марат» были представлены основными средствами в сумме 20000 млн.тенге и запасами на сумму 150000 млн.тенге. Балансовая стоимость выбывающей группы после принятия решения о ее выбытии 170000 млн.тенге. Справедливая стоимость этой выбывающей группы за вычетом расходов на продажу составляет ту же величину 70000 млн.тенге. То есть, величина обесценения составляет 100000 млн.тенге. Уменьшить стоимость основных средств, в этой ситуации не представляется возможным, стоимость основных средств меньше, чем убыток от обесценения активов.

Далее. Известно, что МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» требует, чтобы восстановление убытка от обесценения генерирующей единицы относилось на активы единицы, за исключением гудвилла, пропорционально балансовой стоимости этих активов. Эти увеличения балансовой стоимости должны рассматриваться как восстановление убытков от обесценения по отдельным активам. И опять, здесь говорится об отдельных активах, а не только долгосрочных активах.

Поднятые в статье проблемы свидетельствуют о том, что некоторые требования МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» не стыкуются с требованиями других стандартов, дают возможность манипулирования показателями финансовой отчетности и требуют дальнейшего осмысления и последующего изменения.

Библиографический список:

1. МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность». - Астана, 2011.
2. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». - Астана, 2011

THE PROBLEMS OF NON-CURRENT ASSETS HELD FOR SALE AND DISCONTINUED OPERATIONS

Popova L.A.

Key words: *discontinued operations, disposal group, amortization, depreciation, manipulation of financial statements, creative accounting*

The article is devoted to the problems of non-current assets held for sale and discontinued operations of an enterprise. It is designated by the author that some requirements of IFRS 5 "Non-current assets held for sale and discontinued operations" create dualism in the accounting of reasonable expenses connected with obligations on the disposal group classified as held for sale and the ability to manipulate the financial statements.