

**Žamila Leont'eva**

Sanktpetersburgski Państwowy Uniwersytet Ekonomiki i Finansów

**Jurij Samochin**

Grupa Audytorsko-Konsultingowa Prime Advice

## **WSPÓŁCZESNE KONCEPCJE EWIDENCJI AKTYWÓW ZGODNIE Z MIĘDZYNARODOWYMI STANDARDAMI RACHUNKOWOŚCI**

### **1. Wstęp**

W Rosji poświęca się dużo uwagi problematyce tworzenia sprawozdawczości finansowej zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości (MSR). Sprzyja temu nasilająca się globalizacja światowej gospodarki, rosnąca rola MSR i rozszerzenie skali ich stosowania za granicą.

Wdrażanie MSR w Rosji zaczęło się jeszcze w roku 1992, wraz z przyjęciem państwowego programu przejścia Rosji na system rachunkowości i statystyki, zgodny z wymaganiami gospodarki rynkowej. System tworzenia rosyjskiej sprawozdawczości finansowej został radykalnie zmieniony po zatwierdzeniu, w roku 1998, przez Rząd Federacji Rosyjskiej „Programu reformowania rachunkowości według międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej”, zgodnie z którym wybrano najbardziej wówczas racjonalny wariant reformowania poprzez dostosowanie krajowych standardów do MSR. Niemniej jednak prawny system regulacji w rachunkowości, obowiązujący do chwili obecnej, w dalszym ciągu zasadniczo różni się od MSR. Sprawozdawczość finansowa, utworzona na jego podstawie, nie może być uznana za zgodną z międzynarodowymi standardami.

### **2. Różnice w zasadach wyceny aktywów trwałych**

Różnice między tymi dwoma systemami dotyczą m.in. zasad wyceny aktywów. Generalnie rzecz ujmując, stosowane w Rosji podstawowe zasady wyceny

nabytych środków trwałych pokrywają się z regułami określonymi przez MSR. Środki trwałe, które w postaci aportu wniesione zostały do podmiotu, są przedstawione w rosyjskiej sprawozdawczości w wartości uzgodnionej przez założycieli (wspólników) jednostki, jeśli prawo nie stanowi inaczej. Według MSR, w tej sytuacji aport powinno się wyceniać według wartości rynkowej. Stanowisko rosyjskiego prawodawstwa pozwala na subiektywizm w wycenie oraz na zniekształcanie wskaźników sprawozdawczości. Jeśli środki trwałe są nabywane w zamian za inny majątek (na podstawie umowy zamiany lub barteru w handlu zagranicznym), to, zgodnie z rosyjskimi normami, będą one wyceniane według wartości przekazanych w zamian za nie aktywów. Takie stanowisko jest zgodne z MSR tylko w odniesieniu do zamiany analogicznych aktywów. W razie zamiany różnych aktywów pod względem charakteru, wartości i przeznaczenia uzyskane składniki aktywów powinny być wycenione według ich wartości godziwej. Niektórzy specjaliści rozpatrują ten problem pod względem zasady ostrożności i faktycznie proponują przyjęcie tych składników do ewidencji według ich najmniejszej godziwej wartości oraz wartości przekazanych w zamian za nie aktywów. Zdaniem autorów, jeśli są istotne dowody na to, że nabyte aktywa mają wartość większą niż majątek przekazany w zamian za nie, to przedsiębiorstwo ma podstawy do tego, aby w sposób uzasadniony nie zaniżyć swoich aktywów (wyceniać je według godziwej wartości rynkowej), a różnicę wpisać po stronie zysków i strat.

W Rosji w zakresie wyceny składników, będących środkami trwałymi, wytworzonych systemem gospodarczym, celowe jest stosowanie wymogów MSR, według których ich wycena w bilansie nie może przekroczyć wartości rynkowej analogicznych aktywów. Ten wymóg jest zgodny z zasadą ostrożności. Kwota przekroczenia rzeczywistych wydatków na budowę (utworzenie) składnika rzeczowego powyżej rynkowej wyceny aktywów powinna być zaliczona do kosztów w okresie jego powstania, ponieważ nie przyniesie on korzyści ekonomicznej w przyszłości, a więc nie może być wyceniany jako część składowa środków trwałych. Powstanie tej różnicy jest dowodem nieefektywnego wydatkowania środków.

Polityka amortyzacyjna przedsiębiorstwa powinna być określona w ogólnej koncepcji celów, zadań i kierunków rozwoju przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwa dysponujące wysokimi technologiami mogą prowadzić politykę zarządzania aktywami przewidującą sprzedaż przedmiotów będących środkami trwałymi po wyczerpaniu jedynie części korzyści ekonomicznych z tego tytułu i ich wymianę na nowe. W ramach polityki amortyzacyjnej powinno się ustalać okres efektywnego użytkowania, wartość likwidacyjną, efekty modernizacji i rekonstrukcji, metodę amortyzacji. Wybór tej ostatniej powinien być ekonomicznie uzasadniony i opierać się na rodzaju eksploatacji przedmiotu będącego środkiem trwałym, niezależnie od wymogów czy wygody w ewidencji podatkowej.

MSR nie przewidują amortyzacji według metody przewidywanego okresu użytkowania. Rosyjski standard rachunkowości wprowadza jednak tę metodę, a

wielu autorów wskazuje ją jako dopuszczaną przez międzynarodowe standardy.

Zgodnie z zasadami MSR, wydatki na modernizację, zwiększające wartość początkową środków trwałych, powinny zamortyzować się w okresie jego funkcjonowania. Takie podejście, w odróżnieniu od rosyjskiego, lepiej oddaje istotę poniesionych wydatków i odpowiada okresowi uzyskania dochodów z nimi związanych.

Istotne różnice występują w wycenie aktywów niematerialnych, w tym wydatków na prace naukowo-badawcze i doświadczalno-konstruktorskie, wykonanych w przedsiębiorstwie. Zgodnie z przepisami rosyjskimi, aktywa niematerialne, utworzone przez samo przedsiębiorstwo, ewidencjonuje się według wielkości wydatków poniesionych na ich utworzenie, tymczasem według MSR, do wartości aktywów wlicza się tylko wydatki poniesione w stadium opracowania. Pojęcia „stadium badania” i „stadium opracowania” są kluczowe w kwestii ewidencjonowania B+R według MSR. Rosyjskie standardy rachunkowości nie zawierają takich pojęć. W rosyjskich standardach pojawia się sprzeczność: wydatki na B+R mogą być uznane jako aktywa tylko w razie spełnienia określonych warunków; jednym z nich jest możliwość zaprezentowania wykorzystania efektów B+R, istnienie którego z kolei oznacza, że B+R powinny zostać zakończone, co znaczy wydatki nie są już ponoszone i nie podlegają odtworzeniu. Podobne nieścisłości w sformułowaniach mogą doprowadzić do nieprawidłowego stosowania norm i zasad rachunkowości.

Według MSR, wyniki B+R uznane za aktywa należą do aktywów niematerialnych, według zaś standardów rosyjskich wyodrębniane są w oddzielną kategorię „inwestycje w środki trwałe”, której definicji dotychczas nie stworzono. Okres amortyzacji aktywów, będących wynikiem B+R, określony przez normy rosyjskie (5 lat, a według MSR – 20 lat) należy uznać za zasadny, gdyż stwarza warunki stymulujące opracowania i badania technologiczne.

Rosyjskie standardy wymagają dopracowania zasad ruchliwości w celu pełniejszej harmonizacji z doświadczeniem poszczególnych krajów w zakresie określenia treści pojęcia *goodwill*, z metodami naliczania amortyzacji dodanych wartości firmy oraz z metodyką jego wyceny jako wartości dodanej do czystych aktywów w celu określenia ceny firmy. W sytuacji spowolnienia wzrostu ekonomicznego w USA i Europie Rosja staje się jednym z najważniejszych ośrodków rozwoju przedsiębiorczości, o czym świadczy wzrost skali transakcji scalania i fuzji przedsiębiorstw, uproszczone warianty określania wartości firmy, ewidencjonowania i przedstawiania w sprawozdawczości, proponowane przez normy rosyjskie, nie będą w stanie dostatecznie zabezpieczyć wiarygodnej, wyczerpującej i uzasadnionej ekonomicznie informacji o aktywach połączonych firm.

Różnice w wycenie aktywów, właściwe dla obu systemów standardów, wywierają wpływ na jakość informacji rachunkowej i są barierą w zaspokojeniu potrzeb jej użytkowników. Stosowanie rozwiązań proponowanych przez zagraniczne standardy rachunkowości w środowisku krajowym powinno uwzględniać kulturową i zawodową specyfikę informacji rachunkowej, historycznie uwarunkowaną mentalność, a także specyfikę funkcjonowania rynków.

### 3. Stosowanie rozwiązań MSR w Rosji

Przepisy MSR 36 „Utrata wartości aktywów” są oparte na przesłankach teoretycznych. Można je następująco uogólnić: wartość aktywów spółki, wyrażająca się ich zdolnością bezpośredniego lub pośredniego generowania dodatnich przepływów środków pieniężnych, powinna mieć ocenę szacunkową nie niższą od wyceny zasobów, których wpływ spowodowało nabycie danych aktywów. Ekonomiczna wykładnia rozwiązań, zawartych w tym standardzie, polega na tym, że wycena aktywów przedstawianych w bilansie firmy nie powinna być zawyżona w porównaniu z ich obiektywną wartością. MSR 36 wymaga uznania kosztów wywołanych utratą wartości aktywów w sytuacjach, kiedy ich wartość bilansowa (a ogólnie – wartość zasobów wydanych na ich nabycie) przewyższa ich wartość oszacowaną na poziomie oczekiwanych korzyści ekonomicznych. Rekompensowana suma jest określana jako najwyższa wartość ceny sprzedaży i wartości użytkowej.

U podstaw standardu MSR 36 leżą przepisy bazujące na treści głównych pojęć ekonomicznych i podyktowane logiką działalności podmiotów gospodarczych. W Rosji stosowanie takiego podejścia ma swoją specyfikę wynikającą z braku odpowiedniej tradycji rachunkowości, niezbędnych prawnych regulacji, wykorzystania kryteriów jakościowych i ilościowego pomiaru wskaźników utraty wartości.

Oznaki świadczące o utracie wartości aktywów mogą dotyczyć zmniejszenia kwot przepływów środków pieniężnych, generowanych przez aktywa (włącznie z dochodami z ich ewentualnej sprzedaży) lub zwiększenia stopy dyskontowej, wykorzystanej do wyceny przyszłych przepływów środków pieniężnych. Zmiana w wycenie oczekiwanych przepływów środków pieniężnych może się wiązać z negatywnymi zjawiskami występującymi na rynku, ograniczeniami o charakterze technicznym i instytucjonalnym. Rosyjska gospodarka rynkowa nie jest jeszcze ustabilizowana, dlatego rynek może ulegać znacznym wahaniom. Oprócz tego krajowa gospodarka historycznie znajduje się pod dużym regulacyjnym wpływem państwa. Zmiana sytuacji politycznej oraz działania państwa dotyczące regulacji lub deregulacji gospodarki mogą istotnie wpływać na wycenę przepływów środków pieniężnych generowanych przez aktywa.

Metody wyznaczania stopy dyskontowej mają także specyficzny charakter. W praktyce punktem wyjściowym w wyborze stopy dyskontowej może być stopa kredytu bankowego firmy na okres do upłynięcia terminu użytkowania aktywów. W uwzględnieniu warunków rosyjskiej gospodarki jako całości, a szczególnie jej struktury bankowej, należy wziąć pod uwagę to, że maksymalny okres kredytowania, który mogą zaproponować banki krajowe, wynosi nie mniej niż trzy lata i nie więcej niż pięć lat. W związku z tym, w celu określenia stopy dyskontowej aktywów o dłuższym okresie eksploatacji konieczna jest korekta bankowej stopy procentowej. Dłuższy okres kredytowania oznacza większe ryzyko, dlatego wraz ze zwiększeniem okresu prognozy powinna także wzrosnąć stopa dyskontowa. Należy

również uwzględniać to, że stopa dyskontowa powinna odzwierciedlać ryzyko właściwe dla testowanych aktywów.

W Rosji w trakcie reformowania zasad ewidencji aktywów zgodnie z MSR i w ich praktycznym stosowaniu konieczna jest świadomość tego, że międzynarodowe standardy podlegają obecnie znaczącej reformie. 31 marca 2004 r. wraz z przyjęciem nowego standardu MSSF 3 „Połączenia jednostek gospodarczych” przejrzano standardy MSR 36 „Utrata wartości aktywów” i MSR 38 „Wartości niematerialne”. Wprowadzono zmiany dotyczące zasad wyceny i ewidencji wartości firmy. Między innymi wprowadzono wymóg sprawdzania co roku lub częściej wartości firmy pod kątem utraty tej wartości, jeśli wydarzenia lub okoliczności wskazują na ewentualną jej utratę. Wcześniej MSR wymagały przeprowadzenia testów na utratę wartości firmy corocznie tylko wówczas, gdy okres jej amortyzacji określono na ponad 20 lat. Zabroniono odtwarzania strat wskutek utraty wartości w odniesieniu do wartości firmy. Jeśli na podstawie analizy wszystkich znaczących czynników jest niemożliwe określenie granic tego okresu, w którym oczekuje się, że aktywa będą generować dla firmy wolne środki pieniężne, to zaleca się rozpatrywać tego rodzaju niematerialne aktywa jako aktywa o nieokreślonym terminie efektywnego użytkowania. Takie aktywa nie powinny być amortyzowane, ale konieczne jest regularne sprawdzanie tych środków pod kątem utraty wartości. Wszystkie te wymogi pokrywają się z wymaganiami standardów kanadyjskich i amerykańskich. W MSR wprowadzono także nowe wymagania dotyczące ujawniania informacji w każdej firmie, która ma znaczną wartość lub niematerialne aktywa o nieokreślonym terminie efektywnego użytkowania.

#### **4. Przyczyny różnic i sposoby ich usunięcia**

Powstanie różnic w jakości informacji ewidencyjno-gospodarczej, przedstawianej użytkownikom, jest uwarunkowane nie tylko lukami w rosyjskim systemie regulacji normatywnych, ale i tym, że praktyczne stosowanie nowych standardów rachunkowych napotyka na niechęć pracowników księgowości, przyzwyczajonych do kierowania się wymaganiami organów kontrolnych w przygotowaniu sprawozdań. Z tego też powodu w praktyce nie są spełniane deklarowane w rosyjskich standardach wymogi dominacji treści nad formą i obiektywizmu. U podstaw polityki amortyzacyjnej leżą wymagania podatkowe, a nie ekonomiczna wycena sposobu uzyskania korzyści ze środków trwałych. Dopuszczenie ciągłości działalności nie zawsze jest przestrzegane na skutek braku zasad wyceny elementów sprawozdawczości dotyczących likwidowanych przedsiębiorstw.

Przeprowadzenie wyłącznie reformy rachunkowości będzie niewystarczające, aby istotnie poprawić jakości sprawozdawczości przedsiębiorstw rosyjskich. Dużą rolę w tym procesie powinny odegrać stowarzyszenia pracowników księgowości, popularyzujące zasady stosowane w sporządzaniu sprawozdań, dostarczających

informacji wszystkim użytkownikom. W takiej sytuacji rola państwa i aktów normatywnych dotyczących rachunkowości powinna się zmniejszyć. Dzięki temu mogłaby obowiązywać w sporządzaniu sprawozdawczości firmowej zasada wysokiej jakości informacji ewidencyjno-gospodarczej, a nie formalne wymogi aktów normatywnych.

Rozwiązanie wymienionych problemów wymaga działań polegających na harmonizacji rosyjskich zasad ewidencyjnych z MSR w perspektywie średniookresowej i zabezpieczeń prawnych, tak aby rosyjskie firmy sporządzały sprawozdania według MSR. Ich realizacja jest procesem długotrwałym i skomplikowanym. W Rosji jednym z elementów reformowania ewidencji aktywów powinno być opracowanie standardu rachunkowości regulującego kompleksowo zagadnienia ewidencji utraty wartości aktywów.

## **MODERN CONCEPTS FOR REFORMING OF ACCOUNTING FOR ASSETS IN RUSSIA IN ACCORDANCE WITH IFRS**

### **Summary**

This article is devoted to the consideration of the changes in the methodology of accounting for assets, caused by the implementation of IFRS in Russia. The conclusions of the comparative analysis for conceptual differences in accounting approaches to asset valuation under IFRS and Russian accounting standards and reasons for them are presented.

Among questions raised there are major peculiarities of accounting and financial reporting for property, plant and equipment, including initial measurement, depreciation policies, accounting for modernization and overhaul costs. Attention is paid to the issues of accounting for intangible assets such as research and development costs and goodwill.

The article views the specific features of application of IFRS approach in Russia related to the implementation of IAS 36 "Impairment of Assets", including the peculiarities for defining the right discount rate and indications that an asset may be impaired. The necessity to take into account the changes within IFRS themselves is emphasized, particularly the recent changes caused by the introduction of IFRS 3 "Business Combination".

The article analyses the causes for differences in the quality of financial information on assets under IFRS and Russian accounting standards and suggests the ways for necessary improvements and harmonization.