

УДК 657.6 : 339.9

О.А. Солдаткина,

канд. экон. наук,

доцент кафедры бухгалтерского учёта, анализа и экономической безопасности
Хабаровского государственного университета экономики и права

АНАЛИЗ СООТВЕТСТВИЯ ОПБУ США МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТИ

В статье отражены результаты исследования сходства и различий действующих требований МСФО и общепринятых принципов учёта США по представлению информации в финансовой отчётности. Особое внимание уделено вопросам учёта основных средств, идентифицируемых нематериальных активов, гудвила, расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, запасов, составлению консолидированной финансовой отчётности.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчётности (МСФО), общепринятые принципы бухгалтерского учёта США (ОПБУ США), консолидированная финансовая отчётность.

The article presents the results of a study of the similarities and differences between the current requirements of IFRS and the United States Generally Accepted Accounting Principles for the presentation of information in financial statement. Particular attention is paid to the accounting of fixed assets, identifiable intangible assets, goodwill, research and development costs, reserves, preparation of consolidated financial statements.

Keywords: International Financial Reporting Standards (IFRS), US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP), consolidated financial statements.

На современном этапе, признавая глобальный характер мировой экономики, многие страны приходят к выводу о том, что в качестве основы ведения бухгалтерского учёта и составления отчётности необходимо применять международные стандарты финансовой отчётности (МСФО) [1]. Использование компаниями международных стандартов финансовой отчётности в масштабах всего мира приобретает повсеместный характер, они получили признание в качестве методологической основы подготовки консолидированной и отдельной финансовой отчётности. Можно выделить четыре категории стран по степени внедрения МСФО в настоящий момент времени:

Категория 1 – страны с полномасштабным внедрением МСФО;

Категория 2 – страны, где использование МСФО обязательно для компаний, включённых в биржевой листинг;

Категория 3 – страны, чьё законодательство допускает применение МСФО или других международно-признанных принципов отчётности;

Категория 4 – страны, чьи национальные стандарты финансовой отчётности максимально приближены к МСФО [2].

Рассмотрим третью категорию на примере США, где практика составления финансовой отчётности определяется Советом по стандартам финансового учёта (Financial Accounting Standards Board –

FASB) и организуется в рамках общепринятых принципов бухгалтерского учёта, или ОПБУ США (US GAAP). На разработку и принятие ОПБУ США большое влияние оказывает американская Комиссия по ценным бумагам и биржам (SEC).

Совет по стандартам финансового учёта был образован в 1973 г., его эксперты совместно с Фондом МСФО (ФМСФО) участвовали в проекте конвергенции (сближения) МСФО и ОПБУ США, результатом реализации которого явилось усовершенствование международных стандартов.

Первая попытка сформулировать принципы учёта была предпринята в США в 1936 г., когда Американская ассоциация бухгалтеров (ААА) начала разработку учётных стандартов, автором которых был В.Э. Патон (1889–1991) [3, с. 31]. Он систематизировал положения, которые уже были известны бухгалтерам и придал им статус принципов, чтобы вывести из них все последующие правила бухгалтерского учёта. С тех пор в США, а также других странах, особенно англоязычных, постоянно идёт систематическая работа по созданию стандартов ведения учёта и составления финансовой отчётности. На концептуальном уровне МСФО рассматриваются, скорее, как стандарты учёта, основанные на принципах, в то время как ОПБУ США в большей степени базируются на чётких правилах.

Многие специалисты, сравнивая международные стандарты финансовой отчётности и ОПБУ США, отмечают, что ОПБУ США в основном ориентированы на практическое применение в различных

учётных ситуациях, содержат большее количество рекомендаций для конкретных вопросов учёта и оставляют меньше возможностей для интерпретации.

При этом стоит отметить, что принципы учёта и формы отчётности двух анализируемых систем подготовки финансовой отчётности во многом совпадают, и соответственно специалист, составляющий отчётность по МСФО, может достаточно легко перейти к подготовке отчётности по стандартам ОПБУ США. Более того, сама отчётность, подготовленная по одним стандартам, может быть при определённых условиях и необходимых корректировках трансформирована в другие форматы.

При составлении бухгалтерской (финансовой) отчётности в соответствии с МСФО и ОПБУ США существуют как сходства, так и различия. Необходимо отметить, что в целом как в МСФО, так и в ОПБУ США основное внимание при составлении финансовой отчётности уделяется предоставлению релевантной информации широкому кругу заинтересованных сторон [4]. Однако МСФО обеспечивают одинаковый набор целей как для коммерческих, так и для некоммерческих организаций, в то время как ОПБУ США обеспечивают отдельные цели для коммерческих и некоммерческих организаций.

Как в МСФО, так и в ОПБУ США компании, имеющие одну или несколько дочерних компаний, должны представлять консолидированную финансовую отчётность (исключением являются инвестиционные компании, которые составляют отчётность в соответствии с ОПБУ США). Как в соответствии с МСФО, так и ОПБУ США данные предоставляются в

виде полного набора финансовых отчётов, которые в целом имеют однородную структуру. Однако ОПБУ США предъявляют конкретные требования к формату и раскрытию информации, представленной в каждой позиции финансового отчёта, в то время как МСФО устанавливают минимальные требования к раскрытию информации и не предписывают конкретные форматы.

В системе международных стандартов требования к структуре и содержанию годовой финансовой отчётности сформулированы в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчётности» [5]. Указанный стандарт устанавливает основы представления отчётности общего назначения с тем, чтобы обеспечить сопоставимость финансовой отчётности организации с её финансовой отчётностью за предыдущие периоды, а также с финансовой отчётностью других организаций. Стандарт излагает общие правила представления финансовой отчётности, указания по структуре и минимальные требования к её содержанию. В частности, МСФО (IAS) 1 предписывает, что отчёт о финансовом положении (бухгалтерский баланс) должен включать, как минимум, статьи, представляющие следующие величины [5, п. 54]:

- 1) основные средства;
- 2) инвестиционная недвижимость;
- 3) нематериальные активы;
- 4) финансовые активы;
- 5) инвестиции, учитываемые с использованием метода долевого участия, и т.п.

Конкретные примеры образцов отчётов в стандарте не приводятся, поэтому организация должна самостоятельно разработать соответствующие формы с

учётом минимальных требований МСФО к их содержанию. Организация применяет МСФО (IAS) 1 при подготовке и представлении финансовой отчётности общего назначения в соответствии с МСФО. Финансовая отчётность общего назначения предназначена для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности требовать от организации подготовки отчётов, отвечающих их частным информационным потребностям. МСФО (IAS) 1 в равной степени распространяется на все организации.

Требования к оценке, признанию и отражению в финансовой отчётности основных средств содержатся в МСФО (IAS) 16 [6]. Основные средства представляют собой долгосрочные материальные активы, используемые организацией более одного отчётного периода. Как в международных, так и американских стандартах учёта объект основных средств изначально признаётся по первоначальной стоимости. В первоначальную стоимость объекта основных средств включаются все расходы, которые непосредственно связаны с приведением актива в рабочее состояние для его предполагаемого использования [6, п. 16]. В фактическую стоимость объекта основных средств включаются затраты на демонтаж актива, его удаление или перемещение, а также занимаемого им участка. Изменения в существующем обязательстве по выводу из эксплуатации или восстановлению, как правило, корректируются с учётом стоимости соответствующего актива.

В международных стандартах не предписывается, что именно составляет объект основных средств, в связи с чем

необходимо использовать профессиональное суждение при определении минимального объекта учёта, к которому следует применить требования МСФО (IAS) 16 в части признания и оценки. Основные средства амортизируются в течение срока их полезного использования. Исключение составляет, в частности, земля, которая не амортизируется, так как не теряет своей ценности, и даже, если в текущий момент не определён способ её использования, в перспективе она может приносить доход. При выбытии объекта основных средств прибыль или убыток представляют собой разницу между чистой полученной выручкой и балансовой стоимостью актива.

В ОПБУ США, в отличие от МСФО, переоценка основных средств не допускается. Согласно МСФО, организация имеет право принять решение оценивать какой-либо класс основных средств по справедливой стоимости при условии, что её можно с надёжностью определить. Учёт компонентов разрешается, но не требуется; при использовании компонентного учёта порядок его применения может отличаться.

Как в МСФО, так и в ОПБУ США, нематериальным активом является идентифицируемый немонетарный актив без физического содержания. Требования к признанию, оценке и отражению в финансовой отчётности идентифицируемых нематериальных активов сформулированы в МСФО (IAS) 38 [7]. Изначально нематериальные активы оцениваются по первоначальной стоимости. Порядок учёта нематериального актива зависит от срока его полезного использования [7, п. 89]. Нематериальные активы с конечным

сроком полезного использования амортизируются в течение ожидаемого срока полезного использования. Амортизируемая величина нематериального актива с конечным сроком полезного использования должна распределяться на систематической основе на протяжении его срока полезного использования. Амортизация начинается с момента, когда этот актив становится доступным для использования.

При оценке срока полезного использования нематериального актива следует проанализировать различные внешние и внутренние факторы, в том числе, например:

1) предполагаемое использование этого актива организацией и способность другой руководящей команды эффективно управлять этим активом;

2) обычный жизненный цикл продукта применительно к этому активу, а также общедоступная информация о расчётных оценках срока полезного использования аналогичных активов, используемых аналогичным образом;

3) технический, технологический, коммерческий и другие типы устаревания;

4) стабильность отрасли, в которой функционирует указанный актив, и изменения рыночного спроса на продукты или услуги, произведённые активом;

5) предполагаемые действия конкурентов или потенциальных конкурентов [7, п. 90].

События и обстоятельства, влияющие на классификацию нематериального актива в качестве имеющего конечный или неопределённый срок полезного использования с течением времени могут изменяться, поэтому в конце каждого отчётного года организация должна анализировать эту классификацию, чтобы решить,

является ли всё ещё уместной определённая в прошлом классификация. Организация не может капитализировать затраты, связанные с созданием таких нематериальных активов, как товарные знаки, заголовки, списки клиентов, так как подобные затраты нельзя отличить от затрат на развитие бизнеса в целом. Затраты на создание указанных активов не поддаются надёжной оценке. Исключением являются затраты на разработку веб-сайта, которые можно капитализировать. Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР), приобретённые в результате объединения бизнесов, учитываются в соответствии с конкретными руководящими принципами.

В отличие от МСФО, ОПБУ США не устанавливают общего признака оценки, согласно которому нематериальные активы признаются по себестоимости. Переоценка нематериальных активов не допускается, расходы на НИОКР учитываются по мере их возникновения.

Как в МСФО, так и в ОПБУ США, гудвил признаётся только при объединении бизнесов и оценивается как остаточный. Гудвил, возникший в результате сделки по объединению бизнесов, капитализируется. Приобретённый гудвил и прочие нематериальные активы с неопределённым сроком полезного использования не амортизируются, а подвергаются тестированию на обесценение (отличием является только порядок тестирования на обесценение). Гудвил, созданный самой организацией, никогда не признаётся в качестве актива [7, п. 48]. Порядок признания, оценки, учёта и отражения в финансовой отчётности запасов раскрыт в

МСФО (IAS) 2 [8]. Основным вопросом в учёте запасов является определение суммы затрат, которая признаётся в качестве актива и переносится на будущие периоды до признания соответствующей выручки. МСФО (IAS) 2 содержит указания по определению первоначальной стоимости и её последующему признанию в качестве расходов, включая любое списание до чистой возможной цены продажи. Себестоимость включает в себя все расходы на подготовку запасов, включая накладные расходы, в стоимость запасов также включаются расходы при продаже. Чистая возможная цена продажи – это расчётная цена продажи в ходе обычной деятельности за вычетом предполагаемых затрат на завершение производства и затрат, которые необходимо понести для продажи [8, п. 6].

В ОПБУ США, в отличие от МСФО, компании разрешено использовать метод «последним пришёл – первым вышел» («Last In, First Out» (LIFO)) при оценке материально-производственных запасов [9]. Обязательства по выбытию активов (затраты на вывод из эксплуатации), понесённые в результате производства инвентарных запасов, добавляются к балансовой стоимости соответствующей статьи основных средств. Рыночной стоимостью признаётся текущая восстановительная стоимость, ограниченная чистой реализуемой стоимостью (пределом) и чистой реализуемой стоимостью за вычетом обычной прибыли (нижнего предела).

Таким образом, проведённое исследование отдельных требований МСФО и ОПБУ США показало, что между ними существуют не только сходство, но и зна-

чительные различия. При составлении финансовой отчётности действуют определённые правила для отражения различных статей, причём в МСФО предусмотрено больше возможностей выбора альтернативных подходов отражения активов и обязательств, часть которых запрещена к применению в ОПБУ США [10]. Легче составить финансовую отчётность по МСФО, имея всю информацию, необходимую для составления отчётности в соответствии с ОПБУ США, чем наоборот. Недостаток МСФО состоит в том, что их меньшая детализация по сравнению с ОПБУ США может создать неясность в некоторых вопросах составления финансовой отчётности. Вместе с тем при формировании отчётности по международным стандартам можно воспользоваться более подробным толкованием тех или иных вопросов, предложенным ОПБУ США.

Список использованных источников

1 Каковы некоторые из ключевых различий между МСФО и ОПБУ США? // <https://www.investopedia.com/ask/answers/09/ifrs-gaap.asp> (дата обращения 27.06.2018).

2 Страны, уже использующие МСФО или предполагающие переход на МСФО // https://gaap.ru/articles/strany_uzhe_ispolzuyushchiesya_msfo_ili_predpolagayushchie_perekhod_na_msfo/ (дата обращения 15.09.2018).

3 Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учёта / Я. В. Соколов. М. : Финансы и статистика, 2003. 496 с.

4 ОПБУ США и МСФО // https://www.diffen.com/difference/GAAP_vs_IFRS (дата

обращения 27.06.2018).

5 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчётности» // http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/ (дата обращения 15.09.2018).

6 МСФО (IAS) 16 «Основные средства» // http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193590/ (дата обращения 15.09.2018).

7 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» // http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193595/ (дата обращения 15.09.2018).

8 МСФО (IAS) 2 «Запасы» // http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193531/ (дата обращения 15.09.2018).

9 Top-10 различий между МСФО и ОПБУ // <https://www.firmofthefuture.com/content/top-10-differences-between-ifrs-and-gaap-accounting/> (дата обращения 27.06.2018).

10 МСФО по сравнению с ОПБУ США // <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/12/ifrs-us-gaap-2017.pdf> (дата обращения 27.06.2018).