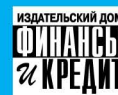


ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)



ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

Международный[®] бухгалтерский учет



НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

2015 выпуск 34
СЕНТЯБРЬ

International accounting

A peer reviewed analytical and practical journal
2015, September
Issue 34

Международный® бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году
Журнал выходит 4 раза в месяц
Статьи рецензируются

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций
Журнал реферируется в ВИНТИ РАН
Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)
Журнал зарегистрирован в Государственном комитете Российской Федерации по печати
Свидетельство о регистрации № 017854 от 08 июля 1998 г.

Цель журнала – предоставить возможность научному сообществу и практикам публиковать результаты своих исследований, привлечь внимание к перспективным и актуальным направлениям экономической науки, усилить обмен мнениями между научным сообществом России и зарубежных стран.

Главная задача журнала – публикация материалов, отражающих актуальные проблемы современного учета, теоретические подходы к формированию системы управленческого учета, аудиторской деятельности, трансформации национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран

Учредитель

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
Юр. адрес: 111141, г. Москва, Зелёный проспект, д. 8, кв. 1
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10

Издатель

ООО «Информсервис»
Юр. адрес: 115093, г. Москва, Щипковский 1-й пер., д.11/13, корп. 2
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20

Редакция журнала

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10
Тел.: +7 (495) 989-9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: <http://fin-izdat.ru>

Генеральный директор **В.А. Горохова**
Управляющий директор **А.К. Смирнов**
Директор по стратегии **А.А. Клюкин**

Главный редактор **Л.А. Чалдаева**, доктор экономических наук, профессор,
Москва, Российская Федерация

Зам. главного редактора
С.Н. Голда, Москва, Российская Федерация
С.В. Козменкова, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород,
Российская Федерация
Н.В. Токарева, Москва, Российская Федерация

Редакционный совет

Н.Э. Бабичева, доктор экономических наук, доцент, Воронеж,
Российская Федерация
А.Н. Бобрывшев, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь,
Российская Федерация
М.А. Вахрушина, доктор экономических наук, профессор, Москва,
Российская Федерация
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор, Москва,
Российская Федерация
Н.И. Даниленко, кандидат экономических наук, доцент, Магнитогорск,
Российская Федерация
Т.Ю. Дружиловская, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород,
Российская Федерация
Е.И. Костюкова, доктор экономических наук, профессор, Ставрополь,
Российская Федерация
С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор, Оренбург,
Российская Федерация
В.С. Плотников, доктор экономических наук, профессор, Севастополь,
Российская Федерация
М.А. Штефан, кандидат экономических наук, доцент, Нижний Новгород,
Российская Федерация

Ответственный секретарь **И.Л. Селина**
Перевод и редактирование **О.В. Яковлева, И.М. Комарова**
Контент-менеджеры **В.И. Романова, Е.И. Попова**
Менеджмент качества **А.Ю. Садкус, А.В. Бажанов**
Корректор **Л.Ф. Королева**
Подписка и реализация **Т.Н. Дорохина**

Подписано в печать 9.12.2015
Выход в свет 15.12.2015
Формат 60x90 1/8. Объем 7,75 п.л. Тираж 1 170 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»
Юр. адрес: 141290, Российская Федерация,
Московская обл., г. Красноармейск, ул. Свердлова, д. 1
Тел.: +7 (496) 588-0866

Подписка

Агентство «Урал-пресс»
Агентство «Роспечать» – индекс 82327
Объединенный каталог «Пресса России» – индекс 15089
Свободная цена

Журнал доступен в EBSCOhost™ databases
Электронная версия журнала: <http://elibrary.ru>, <http://dilib.ru>, <http://biblioclub.ru>

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции

Редакция приносит извинения за случайные грамматические ошибки

© ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

СОДЕРЖАНИЕ

ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Павлюченко Т.Н. Особенности учета основных средств, предназначенных для продажи 2

НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Иванов А.Е. Генезис нормативного регулирования учета гудвилла: движение к гармонизации 10

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Лесина Т.В. Формирование стоимости плодовых культур. Актуальные вопросы МСФО 22

ТРАНСФОРМАЦИЯ НАЦИОНАЛЬНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Моисеева Н.С., Кожина Т.В. Учет и управление рисками коммерческой организации 28

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Губочкина М.В. Терминология аудита: правовые коллизии 45

РЕГУЛИРОВАНИЕ И СТАНДАРТИЗАЦИЯ ОТЧЕТНОСТИ

Ильина А.В., Ильин А.С. К вопросу целесообразности применения кадастровой стоимости в качестве налогооблагаемой базы по расчету налога на имущество 56

International Accounting

ISSUE 34
SEPTEMBER 2015

A peer reviewed analytical and practical journal

Since 1998

4 issues per month

The journal is recommended by VAK (the Higher Attestation Commission) of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to publish scientific works encompassing the basic matter of theses for advanced academic degrees

Indexing in Referativny Zhurnal VINITI RAS

Included in the Russian Science Citation Index (RSCI)

Registration Certificate № 017854 of July 08, 1998

by the State Committee of the Russian Federation on Press

The objective of the journal is to provide an opportunity to the scientific and business community to publish original research findings, draw attention to promising and important fields of economic science, strengthen the comprehensive and useful exchange of views between the scientific and business communities in Russia and abroad.

The journal's main task is to publish materials that reflect the topical issues of modern accounting, theoretical approaches to formation of the system of management accounting, auditing, the transformation of national reporting in accordance with international standards and those ones of other countries.

Founder

Publishing house FINANCE and CREDIT

Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation

Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation

Telephone: +7 495 989 9610

Publisher

Informservice, Ltd.

Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation

Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation

Telephone: +7 495 989 9610

Editorial

Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation

Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation

Telephone: +7 495 989 9610

E-mail: post@fin-izdat.ru

Website: <http://www.fin-izdat.ru>

Director General: **Vera A. Gorokhova**

Managing Director: **Aleksey K. Smirnov**

Chief Strategy Officer: **Anton A. Klyukin**

Editor-in-Chief: **Larisa A. Chaldaeva**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

Deputy Editors:

Sergei N. Golda, Moscow, Russian Federation

Svetlana V. Kozmenkova, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation

Nataliya V. Tokareva, Moscow, Russian Federation

Editorial Council

Nadezhda E. Babicheva, Voronezh State University, Voronezh, Russian Federation

Aleksei N. Bobryshev, Stavropol State University, Stavropol, Russian Federation

Mariya A. Vakhrushina, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

Viktor G. Get'man, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

Nikolai I. Danilenko, Nosov Magnitogorsk State Technical University, Magnitogorsk, Russian Federation

Tat'yana Yu. Druzhilovskaya, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation

Elena I. Kostyukova, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation

Svetlana V. Pankova, Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation

Viktor S. Plotnikov, Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation

Mariya A. Shtefan, National Research University Higher School of Economics – Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation

Executive Editor: **Inna L. Selina**

Translation and Editing: **Olga V. Yakovleva**, **Irina M. Komarova**

Web development: **Anton A. Klyukin**

Content managers: **Valentina I. Romanova**, **Elena I. Popova**

Quality management: **Alexandr Yu. Sadkus**, **Andrey V. Bazhanov**

Proofreader: **Lidiya F. Koroleva**

Sales and Subscription: **Tatiana N. Dorokhina**

Printed by KTK, Ltd., 141290, Sverdlov St., 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation

Telephone: +7 496 588 0866

Published December 15, 2015. Circulation 1 170

Subscription

Ural-Press Agency

Rospechat Agency

Press of Russia Union Catalogue

Online version

EBSCOhost™ databases

Scientific electronic library: <http://elibrary.ru>

University Library Online: <http://biblioclub.ru>

Not responsible for the authors' personal views in the published articles

This publication may not be reproduced in any form without permission

All accidental grammar and/or spelling errors are our own

© Information center Finance and Credit, Ltd.

CONTENTS

PRINCIPLES OF ACCOUNTING

Pavlyuchenko T.N. Specifics of accounting for fixed assets held for sale 2

NATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING

Ivanov A.E. The genesis of statutory regulation of accounting for goodwill: movement towards harmonization 10

INTERNATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING

Lesina T.V. Fruit crop value formation. Topical issues of IFRS 22

TRANSFORMATION OF NATIONAL REPORTING

Moiseeva N.S., Kozhinova T.V. Accounting and risk management of the commercial organization 28

AUDIT ACTIVITY

Gubochkina M.V. Audit terminology: conflicts of law 45

REGULATION AND STANDARDIZATION OF REPORTING

Il'ina A.V., Il'in A.S. On the cadastral value applicability as a tax base for the property tax calculation 56

ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

Принципы бухгалтерского учета

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, ПРЕДНАЗНАЧЕННЫХ ДЛЯ ПРОДАЖИ

Татьяна Николаевна ПАВЛЮЧЕНКО

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита,
Воронежский государственный аграрный университет им. императора Петра I, Воронеж, Российская Федерация
Pavlychenko_tn@mail.ru

История статьи

Принята 02.09.2015

Одобрена 05.11.2015

УДК 657.4

JEL: M41

Ключевые слова:

внеоборотные активы для
продажи, основные средства

Аннотация

Предмет. В связи с развитием мировой экономики проблема удовлетворения потребностей внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности в учетной информации приобрела еще большую актуальность. Введенный в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» поставил фундаментальную задачу по определению принципов, которые должна применять организация для отражения информации о характере, величине и распределении во времени денежных потоков от использования данных объектов.

Цель. Разработка авторской классификации основных тенденций развития бухгалтерского учета основных средств, предназначенных для продажи, с учетом изменения запросов пользователей к учетной информации.

Методология. Основой проведенного научного исследования является системный подход, раскрывающий значение активов для продажи как особой категории бухгалтерского учета. В статье проанализированы существующие и возможные тенденции развития бухгалтерского учета внеоборотных активов, предназначенных для продажи, что позволило обосновать необходимость их обособленного учета в системе бухгалтерских счетов. В процессе исследования были изучены нормативно-законодательные акты, труды отечественных и зарубежных ученых, использованы методы индукции и дедукции и другие методы.

Результат. Доказана необходимость обособленного учета основных средств, предназначенных для продажи, обоснована целесообразность ведения учета на отдельном сч. 06 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи» с выделением субсчетов по видам выбывающих объектов основных средств, разработана схема учета операций по исполнению плана продажи активов.

Выводы. В настоящее время система бухгалтерского учета находится в состоянии реформирования и постоянного совершенствования. Доказано, что трансформационные процессы, происходящие в экономике, информационном обеспечении хозяйственной деятельности предприятий, накладывают значительный отпечаток на развитие учетной системы организации (в частности, на учет основных средств).

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2015

Для организации учета, получения достоверной информации об объектах основных средств, составления отчетности о составе и движении основных средств и эффективности их использования необходима определенная группировка этих основных средств [1]. В зависимости от степени использования в деятельности предприятия основные средства подразделяются по следующим группам:

- 1) находящиеся в эксплуатации;
- 2) находящиеся в запасе;
- 3) находящиеся на консервации;
- 4) сданные в аренду;
- 5) переданные в доверительное управление;
- 6) переданные в безвозмездное пользование.

В настоящее время система нормативного регулирования бухгалтерского (финансового) учета основных средств подвергается достаточно частым изменениям, что приводит к определенным затруднениям, связанным с применением новых редакций стандартов на практике¹. Действующие в настоящее время российские нормативные документы, регулирующие учет основных средств, такие как Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01², Методические указания по бухгалтерскому учету

¹ Дружиловская Т.Ю., Дрыгинкина В.А. Учет основных средств: нормативное регулирование и российская практика // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2014. № 23. С. 2–9.

² Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н.

основных средств³, которые детализируют ПБУ 6/01 и регламентации других нормативных документов, прямо или косвенно регулируют учет основных средств. Принятые в России приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» Международные стандарты финансовой отчетности МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»⁴, а также положения разработанного на их основе проекта (ФСБУ) № 1 «Основные средства»⁵, вводят еще одну, седьмую группу – основные средства, предназначенные для продажи.

К данной группе будут отнесены основные средства, ожидаемые к возмещению в течение 12 мес. после отчетной даты и классифицированные в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

Порядок учета активов, предназначенных для продажи, а также представления и раскрытия информации о прекращенной деятельности, регламентирован МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность». В соответствии с п. 6 этого документа предприятие должно классифицировать долгосрочный актив (или выбывающую группу) как предназначенный для продажи, если выполняются следующие условия:

- 1) балансовая стоимость актива будет возмещена за счет продажи, а не посредством продолжающегося использования;
- 2) актив (или выбывающая группа) должен быть в наличии для немедленной продажи в его текущем состоянии;
- 3) наличие подтверждения предполагаемой реализации активов (это может быть принятое

³Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств: приказ Минфина России от 13.10.2003 № 91н.

⁴О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации: приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н.

⁵Проект положения по бухгалтерскому учету «Основные средства». URL: <http://nsfo.ru/>

руководителем организации решение о реализации либо заключенный с покупателем договор).

Если последнее условие не соблюдается, то есть долгосрочный актив продолжает использоваться в деятельности организации, то в этом случае долгосрочный актив не признается предназначенным для реализации даже при наличии документального подтверждения предполагаемой его реализации [2].

Если экономический субъект принимает решение о продаже основных средств (инвестиционного имущества, биологических активов) в течение 12 мес., то необходимо осуществить перевод таких объектов в состав долгосрочных активов, предназначенных для продажи.

Перевод в состав или исключение из состава основных средств, инвестиционного имущества и биологических активов производится только при изменении модели получения будущих экономических выгод от использования соответствующих активов [3].

1. При передаче основных средств по договору в операционную или финансовую аренду осуществляется перевод в категорию инвестиционного имущества.
2. Инвестиционное имущество переводят в состав основных средств с момента начала использования объекта в качестве недвижимости, непосредственно собственником.
3. При принятии решения о предполагаемой продаже осуществляется перевод основных средств в категорию долгосрочных активов, предназначенных для продажи.

Активы, классифицированные как долгосрочные в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», не должны переклассифицироваться в краткосрочные активы до тех пор, пока они не будут отвечать критериям классификации в качестве предназначенных для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность». Активы, которые обычно рассматриваются предприятием как долгосрочные, приобретенные исключительно в целях последующей перепродажи, не должны классифицироваться как краткосрочные, если только они не отвечают критериям классификации в качестве предназначенных для продажи в соответствии с МСФО.

Для того чтобы продажа была в высшей степени вероятной, руководство компании должно принять план продажи актива, а также должна быть инициирована активная программа поиска покупателя и выполнения плана продажи. Одновременно с этим должна вестись деятельность по продаже актива по цене, которая является обоснованной в сравнении с его текущей справедливой стоимостью.

Порядок раскрытия информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций в российском учете установлен Положением по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02⁶. Под информацией по прекращаемой деятельности понимаются сведения, раскрывающие часть деятельности организации по производству продукции, продаже товаров, выполнению работ, оказанию услуг, которая может быть выделена операционно и функционально для целей составления бухгалтерской отчетности и в соответствии с принятым организацией решением подлежит прекращению.

Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» устанавливает, что активы могут быть отнесены к прекращаемой деятельности в том случае, если они будут проданы, погашены или иным образом выбывают в результате прекращения части деятельности организации.

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» требует, чтобы активы, которые отвечают критериям классификации в качестве предназначенных для продажи, представлялись отдельно в отчете о финансовом положении, а результаты прекращенной деятельности представлялись отдельно в отчете о совокупном доходе.

В российском бухгалтерском учете в балансе отражаются только основные средства, являющиеся собственностью организации (в том числе переданные в аренду). В нарушение этой традиции в Указаниях об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденных приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору

лизинга» (в ред. приказа Минфина России от 23.01.2001 № 7н), говорится, что по условиям договора лизинговое имущество, являющееся собственностью лизингодателя, может учитываться на балансе лизингополучателя, то есть отражаться в текущем учете на сч. 01 «Основные средства». Лизингодатель в этом случае списывает лизинговое имущество со своего баланса и учитывает на забалансовом сч. 011 «Основные средства, сданные в аренду»⁷ [4].

Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»⁸ для учета операций по наличию и движению основных средств предназначены следующие счета:

01 «Основные средства» (активный счет);

02 «Амортизация основных средств» (пассивный счет);

08 «Вложения во внеоборотные активы» (активный счет);

91 «Прочие доходы и расходы» (активно-пассивный счет).

Счет 01 «Основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, в запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении.

Счет 02 «Амортизация основных средств» предназначен для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств.

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» предназначен для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков и объектов природопользования, нематериальных активов, а также о затратах организации по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота.

⁷Рабинович А. Бухгалтерская отчетность. Рекомендации Минфина России // Финансовая газета. 2015. № 14. С. 5; Рабинович А. Бухгалтерская отчетность. Рекомендации Минфина России // Финансовая газета. 2015. № 15. С. 4.

⁸Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

⁶Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02: приказ Минфина России от 02.07.2002 № 66н.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода.

По действующим правилам на сч. 01 «Основные средства» должны быть показаны все объекты, находящиеся в собственности организации. Активы, классифицированные как предназначенные для продажи, не могут быть учтены в составе основных средств. Подтверждением этому являются критерии признания основных средств, установленные п. 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»:

- а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование;
- б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока продолжительностью свыше 12 мес. или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес.;
- в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Исходя из приведенной характеристики основных счетов бухгалтерского учета, применяемых для обобщения информации об основных средствах, автору представляется целесообразным организовать обособленный учет активов, предназначенных для продажи, так как классификация основного средства в качестве предназначенного для продажи противоречит положениям ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Обособленный учет предназначенных для продажи объектов основных средств автор рекомендует осуществлять на сч. 06 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи», на котором будет обобщена информация по всем долгосрочным активам, в отношении которых принято решение последующей продажи, по основным средствам, приобретенным исключительно для продажи, а также информация о выбытии данных активов. Учет следует организовать в разрезе следующих субсчетов:

06.1 «Здания, сооружения и передаточные устройства»;

06.2 «Машины и оборудование»;

06.3 «Транспортные средства»;

06.4 «Продуктивный скот»;

06.5 «Многолетние насаждения»;

06.6 «Другие основные средства».

Возникает вопрос, в какой момент организация-продавец должна списать продаваемый объект со сч. 01 «Основные средства»: в момент подписания акта приемки-передачи или только после того, как пройдет государственная регистрация перехода права собственности на объект к покупателю.

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» определяет, что перевод в состав долгосрочных активов, предназначенных для продажи, производится на наиболее позднюю из двух дат – на дату принятия вышеуказанного решения либо на дату прекращения эксплуатации [5]. Согласно п. 29 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» стоимость объекта основных средств подлежит списанию с бухгалтерского учета при выбытии, которое имеет место в том числе в случае продажи.

Ответ на вопрос, затронутый в работах И.А. Слободняка⁹, А.Б. Фиапшева, Н.М. Фиапшевой, Т.В. Бекшокова¹⁰, о том, «следует ли продолжать начисление амортизации по предназначенным для выбытия активам», следует искать в МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» (следует руководствоваться п. 25 МСФО (IFRS) 5, в соответствии с которым предприятие не должно амортизировать долгосрочный актив, пока он классифицируется как предназначенный для продажи или пока он является частью выбывающей группы, классифицированной как «предназначенная для продажи»). Проценты и другие расходы, относящиеся к обязательствам выбывающей группы, продолжают признаваться.

Основой каждой совершенной хозяйственной операции является стоимостная оценка. Проблемы, связанные с первоначальной и

⁹Слободняк И.А., Левченко Н.Е. Сравнительный анализ результатов начисления амортизации в соответствии с требованиями РСБУ и МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 14. С. 14–21.

¹⁰Фиапшев А.Б., Фиапшева Н.М., Бекшоков Т.В. Амортизационная политика организаций на современном этапе // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 11. С. 13–20.

последующей оценкой основных средств, недостаточностью регламентаций в нормативных документах по бухгалтерскому учету, признают А.В. Величковский¹¹, Е.А. Мизиковский и Э.С. Дружиловская [6].

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» предполагает две модели учета активов, предназначенных для продажи:

- по балансовой стоимости (остаточная стоимость для основных средств);
- по справедливой стоимости (текущая рыночная стоимость, уменьшенная на сумму предполагаемых расходов на продажу актива).

Пункт 15 МСФО (IFRS) 5 определяет, что предприятие должно оценивать долгосрочный актив, классифицированный как предназначенный для распределения, по наименьшей из двух оценок: балансовой и справедливой стоимостей за вычетом расходов на распределение. Расходы на распределение – это дополнительные затраты, непосредственно связанные с распределением, исключая затраты на финансирование и расходы по налогу на прибыль.

Затраты на распределение могут включать:

- оплату услуг независимого оценщика;
- государственные пошлины;
- представительские расходы;
- рекламу;
- подготовку объекта к продаже;
- прочие.

Стандартом МСФО (IFRS) 5 установлено, что если продажа будет иметь место по истечении более одного года, то предприятие должно оценивать расходы на продажу по приведенной стоимости. Любое увеличение приведенной стоимости расходов на продажу, возникающее в связи с течением времени, должно быть представлено в составе прибыли или убытка как затраты на финансирование.

При сравнении балансовой и возмещаемой стоимости выбывающего актива может быть получено два результата.

1. Если балансовая стоимость актива превышает его текущую рыночную стоимость за вычетом расходов на реализацию, результат такого превышения является суммой первоначального обесценения.

В соответствии с п. 20 МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» предприятие должно признать убыток от обесценения при любом первоначальном или последующем уменьшении стоимости актива до справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. В п. 21 отмечено, что предприятие должно признать прибыль от любого последующего увеличения в справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу, но не превышающую сумму накопленного убытка от обесценения, который был признан либо в соответствии с настоящим МСФО (IFRS), либо ранее в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Проблема обесценения основных средств рассмотрена также в работах Л.И. Куликовой¹².

В ПБУ 6/01 имеется положение о том, что «если списание объекта основных средств производится в результате его продажи, то выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре». В то же время, если текущая рыночная стоимость реализуемого объекта основных средств гораздо выше, чем указанная сумма выручки в договоре, разность между ними продавец должен отражать как утерянную выгоду.

Пример 1. Организация имеет на балансе оборудование, которое при первоначальном признании было классифицировано как основное средство. Стоимость приобретения – 1 745 672 руб. Через четыре года использования оборудования руководство организации принимает решение о продаже данного актива. В момент принятия решения основное средство было реклассифицировано в долгосрочный актив, предназначенный для продажи. Все критерии для реклассификации были соблюдены в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные

¹¹Величковский А.В. Неопределенность и риск при оценке активов в бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 9. С. 19–31.

¹²Куликова Л.И. Признание и измерение убытков от обесценения отдельных активов в соответствии с МСБ (IAS) 36 // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 15. С. 2–12.

ГЕНЕЗИС НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ УЧЕТА ГУДВИЛЛА: ДВИЖЕНИЕ К ГАРМОНИЗАЦИИ

Алексей Евгеньевич ИВАНОВ

кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики, управления и инвестиций,
Южно-Уральский государственный университет, Челябинск, Российская Федерация
ivanov.chel@list.ru

История статьи:

Принята 23.10.2015
Одобрена 09.11.2015

УДК 657.9

JEL: B25, G32, G34, M41, M48

Ключевые слова: гудвилл,
деловая репутация, история,
нормативное регулирование,
слияния и поглощения

Аннотация

Предмет. В статье рассмотрен процесс возникновения и развития основных нормативных документов, регулирующих учет гудвилла в ведущих мировых капиталистических странах, и определены предпосылки гармонизации национальных бухгалтерских стандартов в этой области.

Цели. Ознакомление широкой бухгалтерской общественности с историей развития нормативного регулирования и причинами изменений требований к учету гудвилла, а также выявление исторических закономерностей.

Методология. Методологической основой исследования является историко-системный метод. Автором выявлены страны, внесшие наибольший вклад в развитие современной нормативно-правовой базы регулирования бухгалтерского учета гудвилла: США, Великобритания, Германия, Франция, Япония, и осуществлен анализ национальных стандартов этих стран с 1920-х гг. по настоящее время. Также рассмотрены критические замечания специалистов в области бухгалтерского учета, оказавшие влияние на изменение указанных документов.

Результаты. Определена траектория эволюции нормативного регулирования гудвилла на национальном и международном уровнях: непризнание гудвилла в качестве актива и немедленное его списание на расходы или уменьшение капитала; признание гудвилла в качестве актива и быстрое его списание; рассмотрение гудвилла как актива, амортизируемого в течение длительного периода; рассмотрение гудвилла как актива с неопределенным сроком жизни, тестируемого на обесценение. Выявлены причины изменения требований к учету гудвилла в национальных стандартах и отмечена тенденция к их гармонизации.

Выводы. Статья может быть полезной широкому кругу читателей, которые интересуются вопросами истории развития представлений о гудвилле, а также историей бухгалтерского учета (ученым, преподавателям, студентам и специалистам-практикам).

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2015

В конце XIX – начале XX в. научная дискуссия о экономической природе гудвилла¹ и методах его учета только зарождалась, поэтому нормативного регулирования учета гудвилла как такового еще не было. К 1920–1930-м гг. уже существовала обширная судебная практика, касающаяся вопросов учета гудвилла, но руководствоваться в практической бухгалтерской работе набором прецедентов было не слишком удобно, поэтому назрела объективная необходимость в принятии на национальном уровне стандартов, регулирующих бухгалтерский учет гудвилла. Как следствие, в развитых капиталистических странах в это время стали появляться нормативные акты, устанавливающие порядок его оценки, признания и последующего учета. В настоящей статье описываются предпосылки и история принятия важнейших нормативных документов в указанной

области, ранее уже рассмотренные автором², в контексте влияния на положения действующих национальных бухгалтерских стандартов и международных стандартов финансовой отчетности.

Как ни странно, в Великобритании – стране, на рубеже XIX–XX вв. подарившей миру наибольшее число исследователей гудвилла с весьма разнообразными точками зрения на его учет, в середине XX в. преобладал весьма консервативный подход к учету гудвилла. Закон 1948 г. «О компаниях» (UK Companies Act) запрещал списывать приобретенный гудвилл на уменьшение добавочного капитала, но не устанавливал порядок его учета. Поэтому в

¹Гудвилл – см. Русский орфографический словарь РАН / под ред. В.В. Лопатина, О.Е. Ивановой. 4-е изд., испр. и доп. М., 2012. Однако автор, разделяя точку зрения профессора Я.В. Соколова [1] относительно «обрусения» этого английского слова, считает правильным написание этого слова с одной буквой «л».

²Иванов А.Е. Эволюция подходов к пониманию экономической сущности, оценке и признанию гудвилла в финансовой отчетности: нормативный этап // Экономический анализ: теория и практика. 2015. № 12. С. 46–57; Иванов А.Е. Эволюция подходов к пониманию экономической сущности, оценке и признанию гудвилла в финансовой отчетности: нормативный этап // Экономический анализ: теория и практика. 2015. № 38. С. 49–64.

хозяйственной практике британских компаний приобретенный гудвилл, как правило, списывался за счет резервного капитала и не отражался в балансе в качестве актива. Лишь немногие компании предпочитали капитализировать приобретенный гудвилл в балансе [2]. Фактически первым нормативным документом, регулирующим бухгалтерский учет гудвилла в Великобритании, стало Заявление о стандартной бухгалтерской практике № 22 «Учет гудвилла» (Statement of Standard Accounting Practice No. 22 «Accounting for Goodwill», SSAP 22), выпущенное Комитетом по стандартам бухгалтерского учета (Accounting Standards Committee, ASC) в декабре 1984 г. и закрепившее два альтернативных варианта учета приобретенного гудвилла: немедленное списание (которому отдавался приоритет, так как это соответствовало общепринятой британской бухгалтерской практике) и амортизацию.

В Германии до начала 1930-х гг. придерживались весьма консервативных взглядов в отношении гудвилла, что подтверждается полным отсутствием в немецком законодательстве такого понятия. Естественно, что в такой ситуации и учет гудвилла также никак не регламентировался. Мнения немецких ученых относительно необходимости учета гудвилла в основном сводились к тому, что гудвилл не является активом, рыночную стоимость которого можно определить на дату ликвидации компании, а следовательно, гудвилл необходимо относить на расходы немедленно. Стоит отметить, что немецкий бухгалтерский учет того времени в основном защищал интересы кредиторов, поэтому учет активов по их ликвидационной стоимости являлся господствующей парадигмой. В защиту гудвилла как реального актива, подлежащего списанию посредством амортизации в течение долгого периода времени, выступали лишь немногие представители немецкой бухгалтерской школы, такие как О. Шмаленбах (E. Schmalenbach), Ф. Шмидт (F. Schmidt), Й. Шреер (J. Schreier) [3, с. 734]. Бухгалтерский учет в Германии в то время (как и сейчас) регулировался Торговым кодексом (Handelsgesetzbuch). В 1931 г. в Торговый кодекс была введена ст. 261, предписывающая ежегодно амортизировать признанный в результате покупки компании гудвилл. Срок амортизации при этом Торговым кодексом не регламентировался. В 1965 г. в ст. 153 немецкого Закона об акционерных обществах был установлен такой срок – не более пяти лет. Этот порядок продержался до 1985 г.

На национальные особенности учета гудвилла оказали влияние не только научные школы, доминирующие в этих странах, но и государственная политика. Сильнее всего вмешательство государства проявилось во Франции и Японии.

Во Франции с 1928 г. действовала министерская директива, согласно которой гудвилл должен был учитываться как неамортизируемый актив. При этом стоимость приобретенного гудвилла разрешалось списывать на расходы, но только если компания сумеет доказать, что гудвилл окончательно обесценился [4]. Фактически во Франции предвосхитили подход, который более чем через полвека был сформулирован в Международных стандартах финансовой отчетности. Однако, по мнению известных исследователей гудвилла Ю. Динь (Y. Ding), Ж. Ришара (J. Richard) и Э. Столоуи (H. Stolowy) [3], которое разделяем и мы, не стоит считать Францию «передовиком» бухгалтерской мысли – скорее речь идет о попытке повернуть бухгалтерский учет на службу государству в ущерб интересам других пользователей финансовой отчетности, так как главной причиной для такого подхода к учету гудвилла послужило нежелание государства уменьшать налогооблагаемую прибыль на величину амортизационных отчислений по приобретенному гудвиллу.

В 1947 г. был принят первый французский Общий план счетов (Plan comptable general), в котором не было предусмотрено счета для амортизации гудвилла, а был только счет для отражения самого гудвилла. При этом к последнему даже не было инструкции по применению. В 1957 г. Общий план счетов обновили, но ситуация со счетами учета гудвилла не изменилась [3].

Французские ученые не были довольны подобным вмешательством государства в формирование показателей финансовой отчетности и активно высказывали свою позицию. Так, например, в 1944 г. А. Далсас (A. Dalsace) в своей диссертации выражал недовольство людьми, которые поставляли идеи налоговикам, и отмечал, что «все финансовые или налоговые соображения должны быть независимы от оценки активов и амортизации» (*пер. авт.*)³. Тем не менее подход, заложенный в 1928 г., прочно закрепился во французском бухгалтерском учете и был изменен лишь в 1982 г.

³Dalsace A. Essai sur la structure des bilans. Dissertation. Paris: Law University, 1944. 285 p. (цит. по [3, с. 734]).