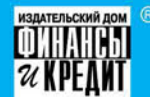


ISSN 2311-9381 (Online)  
ISSN 2073-5081 (Print)



ВЫХОДИТ 2 РАЗА В МЕСЯЦ

# Международный бухгалтерский учет



НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

**2017** ТОМ 20  
выпуск 23

## International Accounting<sup>®</sup>

A peer reviewed analytical and practical journal  
Volume 20, Issue 23  
2017, December

# Международный бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году  
Выходит 2 раза в месяц  
До января 2016 выходил 48 раз в год\*  
Статьи рецензируются

Рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций по следующим отраслям: – экономические науки (08.00.00)  
Реферируется в ВИНТИ РАН  
Включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)  
Свидетельство о регистрации ПИ № ФС77-65307 от 12 апреля 2016 г. выдано Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций  
Предыдущее Свидетельство о регистрации № 017854 от 08 июля 1998 г. выдано Государственным комитетом Российской Федерации по печати

**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 и издатель

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»  
Юр. адрес: 111411, г. Москва, Зеленый проспект, д. 8, кв. 1  
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20  
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10

## Редакция журнала

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый 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**  
Зам. ген. директора по производству **А.А. Клюкин**  
Ответственный секретарь **И.Г. Абрамова**  
Техническое редактирование и обработка текста **А.В. Бажанов**,  
**О.В. Яковлева**  
Перевод и редактирование **О.В. Яковлева**, **И.М. Комарова**  
Перевод **Н.А. Шагалова**  
Веб-разработка **А.А. Клюкин**  
Верстка и дизайн **С.В. Голосовский**  
Контент-менеджер **В.И. Романова**  
Менеджмент качества **А.В. Бажанов**, **Е.И. Попова**  
Корректор **В.А. Нерушев**

## Подписка и реализация

Менеджер **Т.Н. Дорохина**

Подписано в печать 11.12.2017  
Выход в свет 14.12.2017  
Валовый (сквозной) номер 437  
Формат 60x90 1/8. Объем 8 п.л. Тираж 900 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 48997  
Свободная цена

Журнал доступен в EBSCOhost™ databases

Электронная версия журнала:  
<http://elibrary.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»

## Редакционный совет

Главный редактор  
**Л.А. Чалдаева**, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация  
Заместитель главного редактора  
**С.В. Козменкова**, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация  
**А.Н. Бобрышев**, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь, Российская Федерация  
**В.Г. Гетьман**, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация  
**Н.И. Даниленко**, кандидат экономических наук, доцент, Магнитогорск, Российская Федерация  
**Т.Ю. Дружилковская**, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация  
**Г.С. Клычова**, доктор экономических наук, профессор, Казань, 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  
**Т.Ю. Серебрякова**, доктор экономических наук, профессор, Чебоксары, Российская Федерация  
**М.А. Штефан**, кандидат экономических наук, декан факультета экономики, Нижний Новгород, Российская Федерация

## СОДЕРЖАНИЕ

### АДАПТАЦИЯ СИСТЕМ УЧЕТА

*Алсаев Б.А.М., Зылёва Н.В.* Гармонизация иракского бухгалтерского учета основных средств с использованием норм российского стандарта и МСФО 1350

### СОЦИАЛЬНЫЙ И ЭКОЛОГИЧЕСКИЙ УЧЕТ

*Ришар Ж., Алтухова Ю.В.* Предложения по реформированию фундаментальных основ предприятия, акционерного общества и социального интереса посредством экологического учета (Часть II) 1364

### НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

*Колесникова О.С.* Налог на доходы физических лиц: современные тенденции и факторы, их определяющие 1380

*Прокопчук Е.Т.* Особенности инструментария налогового регулирования АПК, применяемого в украинской и мировой практике 1392

\* Подробнее об изменении периодичности выхода журнала см. информацию на сайте: <http://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/about.php>

# International<sup>®</sup> Accounting

**VOLUME 20, ISSUE 23**  
**DECEMBER 2017**

A peer reviewed analytical and practical journal

Since 1998

2 issues per month

Until January 2016, the journal publication frequency was 48 issues per year\*

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 in Economic Sciences Indexing in Referativny Zhurnal VINITI RAS Included in the Russian Science Citation Index (RSCI) Registration Certificate ПИ № ФС77-65307 of April 12, 2016 by the Federal Service for Supervision of Communications, Information Technology, and Mass Media Previous 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 and Publisher

Publishing house FINANCE and CREDIT  
Office: 111397 (zip), Zeleniy prospekt 20, Moscow, Russian Federation  
Post address: 111401 (zip), P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation  
Telephone: +7 495 989 9610

## Editorial

Office: 111397 (zip), Zeleniy prospekt 20, Moscow, Russian Federation  
Post address: 111401 (zip), P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation  
Telephone: +7 495 989 9610  
E-mail: [post@fin-izdat.ru](mailto:post@fin-izdat.ru)  
Website: <http://www.fin-izdat.ru>

Director General **Vera A. Gorokhova**  
Managing Director **Aleksey K. Smirnov**  
Chief Production Officer **Anton A. Klyukin**  
Executive Editor **Irina G. Abramova**  
Technical Editing and Text Processing **Andrey V. Bazhanov, Olga V. Yakovleva**  
Translation and Editing **Olga V. Yakovleva, Irina M. Komarova**  
Translation **Natalia A. Shagalova**  
Web Development **Anton A. Klyukin**  
Design **Sergey V. Golosovskiy**  
Content Manager **Valentina I. Romanova**  
Quality Management **Andrey V. Bazhanov, Elena I. Popova**  
Proofreader **Viktor A. Nerushev**

## Sales and Subscription

Management **Tatiana N. Dorokhina**

## Subscription

Ural-Press Agency  
Rospechat Agency

Printed by KTK, Ltd., 141290 (zip), ul. Sverdlova, 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation  
Telephone: +7 496 588 0866  
Published December 14, 2017. Circulation 900

## 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

## Disclaimer

We use the English-language translation versions (bracketed article titles in **References**) of the Russian-language source titles provided in public domain to ensure easy searching for the precise location of published titles throughout the existing citation databases only. Possible errors and/or omissions found in the translation versions of the kind belong to the original source titles

© Publishing house FINANCE and CREDIT

## Editorial Council

Editor-in-Chief

**Larisa A. Chaldaeva**, Moscow, Russian Federation

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

**Ieksei N. Bobryshev**, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation

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

**Nikolai I. Danilenko**, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Magnitogorsk, Russian Federation

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

**Guzaliya S. Klychova**, Kazan State Agricultural University, Kazan, Republic of Tatarstan, 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

**Tat'yana Yu. Serebryakova**, Cheboksary Institute of Cooperation, Cheboksary Branch of Russian University of Cooperation, Chuvash Republic, Russian Federation

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

## CONTENTS

### ACCOUNTING SYSTEMS ADAPTING

*Alsaegh B.A.M., Zyleva N.V.* Harmonization of Iraqi asset accounting using the Russian PBU and IFRS principles 1350

### SOCIAL AND ENVIRONMENTAL ACCOUNTING

*Richard J., Altukhova Yu.V.* Proposals on reforming the fundamental principles of the enterprise, joint-stock company and social interest through environmental accounting (Part 2) 1364

### TAX AND TAXATION

*Kolesnikova O.S.* Personal income tax: Current trends and determining factors 1380

*Prokopchuk E.T.* Specific features of tools for agricultural sector tax regulation applied in the Ukrainian and world practice 1392

\* For information on the journal publication frequency change please visit: <http://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/about.php>

**ГАРМОНИЗАЦИЯ ИРАКСКОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ НОРМ РОССИЙСКОГО СТАНДАРТА И МСФО****Билал Амджад Мохаммад АЛСАЕГ<sup>а</sup>\*, Наталья Владимировна ЗЫЛЁВА<sup>б</sup>**<sup>а</sup> кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, Университет Мосула, г. Мосул, Республика Ирак  
belalamjad@yahoo.com<sup>б</sup> кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической безопасности, учета, анализа и аудита, Тюменский государственный университет, Тюмень, Российская Федерация  
zyileva@mail.ru

\* Ответственный автор

**История статьи:**Получена 19.04.2017  
Получена в доработанном виде 16.05.2017  
Получена в доработанном виде 02.09.2017  
Одобрена 30.10.2017  
Доступна онлайн 14.12.2017

УДК 657(567)

JEL: E23, M20, M41, N40

**Аннотация****Предмет.** Наличие сформированной системы национальных бухгалтерских стандартов способствует получению полной информации об экономическом субъекте и обеспечивает принятие обоснованных решений на микро- и макроуровнях. В системе иракских правил бухгалтерского учета отсутствует аналог ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и МСФО 16 «Основные средства». Вместо этого несколько процедур организации учета основных средств изложены в Системе единого учета – федеральном законе о бухгалтерском учете страны. Однако многие его положения, в том числе в части постановки учета основных средств, требуют уточнений и обновлений, поскольку, на наш взгляд, не соответствуют требованиям рыночной экономики.**Цели.** Обосновать предложения по гармонизации иракского учета основных средств, представив для обсуждения разработанный проект национального стандарта.**Методология.** Анализ информации, содержащейся в нормативных документах (МСФО 16, ПБУ 6/01, Единая учетная система Республики Ирак) с целью сравнения предложенных вариантов организации учета основных средств, обобщения положительных сторон и определения направлений реформирования иракского учета основных средств.**Результаты.** В статье доказана необходимость наличия национального стандарта по учету основных средств с целью гармонизации системы бухгалтерского учета в Ираке. В целях гармонизации иракского учета основных средств рекомендуется использовать представленный в работе проект стандарта «Основные средства» в качестве нового национального стандарта Республики Ирак.**Область применения.** Предложенный проект достаточно приближен к международной учетной практике, но при этом ориентирован на реальную возможность практического его применения в Республике Ирак.**Ключевые слова:** основные средства, реформирование системы учета

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

**Для цитирования:** Алсаег Б.А.М., Зылёва Н.В. Гармонизация иракского бухгалтерского учета основных средств с использованием норм российского стандарта и МСФО // *Международный бухгалтерский учет*. – 2017. – Т. 20, № 23. – С. 1350 – 1363.<https://doi.org/10.24891/ia.20.23.1350>

Основные средства представляют собой значительную часть от общего объема активов организации и играют большую роль в производительности. Доля основных средств в общей сумме активов промышленных компаний, зарегистрированных на Иракской фондовой бирже, представлена в *табл. 1*. При этом, из двадцати пяти промышленных компаний, зарегистрированных на иракской фондовой бирже по данным на 31.08.2017, отчетность за 2015 г. представлена только тринадцатью компаниями.

Порядок учета основных средств в Ираке определен лишь в Единой учетной системе<sup>1</sup> – законе, закрепляющем нормы официального бухгалтерского учета страны.

Много лет Единая учетная система являлась инструментом централизованного государственного экономического планирования, развития экономической и социальной сферы, контроля и соответствия принципам экономической системы, а

<sup>1</sup> Единая учетная система (الموحد المحاسبي النظام) / Федеральный совет высшего органа финансового контроля Ирака. URL: [http://www.d-raqaba-m.iq/pages\\_ar/system\\_muwahad\\_ar.aspx/](http://www.d-raqaba-m.iq/pages_ar/system_muwahad_ar.aspx/) (дата обращения: 16.03.2017).

также обеспечения оптимального использования экономических ресурсов. Несмотря на то, что в настоящее время, в Республике Ирак действуют не только государственные, но и частные компании, данный отечественный документ продолжает действовать, а в постановке бухгалтерского учета основных средств он является единственным нормативным актом – отдельного иракского правила бухгалтерского учета (ИПБУ) по учету основных средств нет.

Необходимо отметить, что Единая учетная система содержит положения, неостребованные не только неспециалистами, но и бухгалтерами, что доказывает необходимость модернизации положений Единой учетной системы Ирака.

Так, основные средства определяются в законе как «как движимое и недвижимое имущество материальной и нематериальной формы...», что противоречит отнесению объектов нематериальной формы к нематериальным активам.

Дискуссионные вопросы возникают и по поводу требований к первоначальной и последующей оценке основных средств, например, срок полезного использования объекта основных средств не влияет на сумму амортизации, поскольку амортизация рассчитывается не по формуле расчета, а через установленный в законе процент.

На наш взгляд, необходимость реформирования учета основных средств в Республике Ирак назрела, поскольку разночтения на практике правил учета и определения финансового результата приводят к несопоставимости информации показателей финансовой отчетности организаций [1, с. 44].

В данном исследовании проводится попытка разработать проект иракского национального стандарта учета основных средств, в основном перенимая опыт МСФО, с целью гармонизации учета, но и используя успешный опыт реформирования учета в России, поскольку Россия прошла успешные шаги гармонизации системы учета, в том числе через принятие международных стандартов бухгалтерского учета.

Вопросы процедур оценки и учета основных средств интересовали иракских ученых, таких как Дж.Э. Аль-Тхаби и И.Ш. Мохаммед (J.E. Al-Thabi, I.S. Mohammed) [2], С.А. Саид (Sawsan Ahmad Saeed) [3], Х.Х. Хуссейн и А.Х. Бнилам (H.H. Hussein, A.H.N. Bni lam) [4], Х.А. Саллум и Х.Х. Хашим (O.H.A. Alkarimsalum, H.H. Hashim) [5], А.М. Абд-Аллах (Ali Mal-Allah Abd-Allah) [6], но в большей части с точки зрения влияния оценки на финансовые результаты, без анализа требований нормативного акта бухгалтерского учета.

Оценку основных средств при переходе на МСФО анализировали ученые Magdalena Lech и Małgorzata Kamieniecka [7], одновременно с ними

вопросы методов и подходов к оценке основных средств раскрывали Anna Majtánová, Lívia Sojková [8], Lisa Deane [9], экономисты объединения Municipal Development & Lending Fund [10], в части амортизации – Elizabeth S.R.M. Cole [11].

Среди иностранных ученых, рассматривающих вопросы бухгалтерского учета основных средств, можно выделить таких как Steven M. Bragg [12], Daniela Cretu [13]. Jörg Siebert и Dieter Schlagenhaut [14] представили материал о программе SAP, которая сконцентрировала в себе концепции учета активов и определила влияние требований оценки основных средств по МСФО и US GAAP.

Интенсивно исследуются (и в настоящее время) проблемы реформирования российской системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности. Не остались без внимания процессы гармонизации оценки и учета основных средств в многочисленных исследованиях российских ученых.

Из последних работ можно отметить сравнение терминологии, применяемой в российском учете основных средств и в МСФО, проведенное Э.С. Дружиловской [15], анализ подходов к оценке основных средств на основе международной практики В.С. Казаковой [16] и А.В. Новиковой, Е.В. Кудиновой [17], исследование влияния первоначальной и последующей оценки на основе справедливой стоимости на увеличение налоговой нагрузки на российские организации, проведенное О.Н. Кузнецовой [18], сравнение российских требований учета основных средств с требованиями МСФО, представленное в работах Т.В. Завьяловой, Е.В. Гудожниковой, Е.А. Васильевой [19], И.В. Рыбалкиной, Н.Н. Костевой [20].

Накопленный другими странами опыт реформирования бухгалтерского учета, на наш взгляд, должен быть использован Республикой Ирак. Россия прошла успешные шаги на пути развития своей системы учета и принятия международных стандартов бухгалтерского учета. Опыт России в этом вопросе для Ирака мы считаем наиболее ценным, поскольку в методологическом плане системы учета двух стран имеют схожие черты: преобладающее значение имеет государственное регулирование организации системы бухгалтерского учета и влияние налогообложения на правила отражения показателей в системе бухгалтерского учета [1, с. 38].

Изучая и обобщая требования МСФО 16 «Основные средства»<sup>2</sup>, осознавая несовершенство организации

<sup>2</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»: Приложение № 8 к приказу Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н «О введении международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации» (ред. от 27.06.2016). URL:

учета основных средств в Ираке и необходимость разработки национального учетного стандарта, регулирующего учет данного участка, и анализируя требования ПБУ 6/01 «Учет основных средств»<sup>3</sup>, позволяющие российским организациям приблизиться к международной практике, в данной статье мы предлагаем проект ИПБУ «Основные средства» с описанием содержания возможных его разделов и пояснением несостоятельности некоторых требований Единой учетной системы Ирака, действующих в данный момент.

Используя нормы МСФО 16 и российского ПБУ 6/01, мы считаем возможным предложить общую структуру предполагаемого ИПБУ «Основные средства».

1. Общие положения.
2. Критерии признания и определение классификационной группы.
3. Первоначальная оценка основных средств.
4. Амортизация основных средств.
5. Затраты на модернизацию (реконструкцию) и текущий ремонт.
6. Обесценение основных средств.
7. Оценка основных средств после признания.
8. Выбытие основных средств.
9. Учетная информация в бухгалтерской отчетности.

Любой учетный стандарт должен начинаться с раздела «Общие положения», в котором необходимо раскрыть цель стандарта, например, «Настоящий стандарт устанавливает порядок формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в отчетности информации о наличии и движении основных средств компании». Кроме того, необходимо указать, к каким активам стандарт может не применяться, например, к биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью.

Далее в данном разделе необходимо представить перечень понятий и терминов, используемых в стандарте, таких как основные средства, срок полезного использования, износ, амортизация, обесценение, первоначальная стоимость, остаточная стоимость и т.д.

В соответствии с действующими в настоящее время в Ираке правилами учета основных средств, описанных в Единой учетной системе, основные

[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193590/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193590/) (дата обращения: 16.03.2017).

<sup>3</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_31472/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/) (дата обращения: 16.03.2017).

средства определяются как движимое и недвижимое имущество, материальной и нематериальной формы, приобретенное или произведенное внутри компании, находящееся внутри или за пределами Ирака, цель приобретения которых – использование в производстве продукции или оказании услуг, а не для продажи.

Данное определение, на наш взгляд, некорректно, поскольку нематериальная форма применима к нематериальным активам, т.е. к отдельным объектам, учет которых определен отдельным ИПБУ. Более того, в определении не описано намерение долгосрочного использования актива и возможность использования актива для управленческих нужд компании.

Российский стандарт ПБУ 6/01 не раскрывает понятие «основные средства», но указывает на четыре условия, одновременное выполнение которых позволяет принять актив к учету в качестве основных средств (п. 4 ПБУ 6/01). Такое определение (через условия), на наш взгляд, громоздко для иракского стандарта, но одно условие – «объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев» – необходимо указывать в определении основных средств.

Менее объемное определение основных средств дает МСФО. Согласно МСФО 16, «основные средства – это материальные активы, которые предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях и предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода».

В отличие от МСФО, в иракском законе и в российском стандарте указывается на то, что организация не должна планировать последующую перепродажу объекта основных средств. По нашему мнению, данное указание лишне, поскольку указана потребность долгосрочного использования актива для производственных или управленческих нужд.

Проанализировав определения основных средств в указанных нормативных актах, мы формулируем следующее, рекомендуемое в проект ИПБУ: основные средства – материальное движимое и недвижимое имущество, приобретенное или произведенное внутри компании с целью использования в производстве продукции или оказания услуг в течение срока продолжительностью свыше 12 месяцев.

Далее в нормативном акте необходимо дать еще несколько понятий, используемых в описании учета основных средств:



- срок полезного использования – это период времени, на протяжении которого актив будет иметься в наличии для использования предприятием в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью, а также ожидаемым физическим износом, зависящим от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- амортизация основных средств – систематическое распределение стоимости актива на протяжении срока его полезного использования;
- обесценение – снижение стоимости чего-либо, вызванное износом, старением или изменением рыночных цен;
- убыток от обесценения – сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его справедливую стоимость за вычетом расходов на продажу;
- первоначальная стоимость – стоимость, по которой актив изначально принимается к бухгалтерскому учету;
- балансовая стоимость – стоимость, в которой актив признается в отчетности после вычета накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения;
- остаточная стоимость актива – расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы актив уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования;
- справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в условиях операции, осуществляемой на организованном рынке между участниками рынка на дату оценки.

В общих положениях ИПБУ необходимо указать что является единицей бухгалтерского учета основных средств. МСФО 16 не определяет единицу измерения, которая должна использоваться при признании основных средств и отсылает к профессиональному суждению при использовании критериев признания применительно к конкретной ситуации, в которой находится предприятие. Поскольку профессиональному суждению еще нужно научиться иракскому бухгалтеру, считаем, что в проекте ИПБУ необходимо указать, как и в российском ПБУ, на конкретную единицу бухгалтерского учета основных средств – инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств является «отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения самостоятельных

функций, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов».

Основные средства признаются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости (себестоимости). В следующем разделе проекта ИПБУ «Критерии признания и определение классификационной группы» необходимо указать, в каком случае себестоимость объекта основных средств подлежит признанию в качестве актива. Считаем, что можно использовать требования МСФО по данному вопросу: «себестоимость объекта основных средств подлежит признанию в качестве актива только в случае, если существует вероятность того, что предприятие получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды и себестоимость данного объекта может быть надежно оценена».

Понятие вероятности необходимо ввести для отражения степени неопределенности утраты или получения организацией будущих экономических выгод, связанных с соответствующим объектом учета. Достичь определенности можно при переходе от основных рисков и экономических преимуществ к фактическому обладателю активов. При этом необходимо помнить о важнейшем качественном допущении бухгалтерского учета – о преимуществе экономического содержания перед юридической формой. Таким образом, о праве собственности речь не идет. Если экономические выгоды не очевидны, то затраты, связанные с его приобретением, относятся на расходы текущего периода.

По поводу того, что компания надеется получить от использования основных средств экономические выгоды (доход) в будущем, говорится и в российском стандарте в перечне условий принятия актива к учету в качестве объекта основных средств (абз. «г» п. 4 ПБУ 6/01), а вот на надежность оценки себестоимости данного объекта указания отсутствуют.

Проблема надежной оценки актива на практике возникает редко. Однако такая оценка может оказаться слишком субъективной в некоторых случаях либо не иметь прецедентов. Например, при получении качественно нового вида актива, аналога которому не существует на широком рынке, через материальную субсидию. Оценка будущих экономических выгод от такого актива затруднена.

Большое количество разнообразных основных средств потребовало их группировки с целью упорядочивания их учета и отражения в отчетности. В соответствии с Единой учетной системой Ирака основные средства классифицируются на следующие главные группы: земля; здания, сооружения и транспортные пути; машины и оборудование; транспортные средства; инструменты и шаблоны; мебель и офисное оборудование; биологические активы для целей водоснабжения и

производства; отложенные операционные расходы (расходы, связанные с приобретением услуг, оказание которых предполагается в период более года, в том числе расходы по созданию компании). В данной группировке основные средства учитываются в бухгалтерском учете, а затем информация о них раскрывается в финансовой отчетности по указанным группам.

Группировка основных средств по классам приведена и в МСФО 16: «(а) земельные участки; (б) земельные участки и здания; (с) машины и оборудование; (д) водные суда; (е) воздушные суда; (ф) автотранспортные средства; (г) мебель и встраиваемые элементы инженерного оборудования; (h) офисное оборудование». Данную классовую группировку основных средств МСФО приводит в модели учета по переоцененной стоимости. Поскольку класс основных средств – это «группа основных средств, сходных с точки зрения своей природы и характера использования в деятельности предприятия», то «если выполняется переоценка отдельного объекта основных средств, то переоценке подлежат и все прочие активы, относящиеся к тому же классу основных средств, что и данный актив».

В ПБУ 6/01 нет прямого указания на классификационные группы, в п. 5 стандарта лишь указано: «к основным средствам относятся: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты». С одной стороны, это можно воспринимать как пример активов, которые могут быть учтены в качестве основных средств, но с другой – как группы объектов, о которых говорит п.18 ПБУ: «Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу».

Таким образом, мы считаем, что указание на классификационные группы должно присутствовать в проекте ИПБУ, и не только для предоставления информации по группам в отчетности, но и для использования групп в модели учета по переоцененной стоимости. В части номенклатуры иракских групп основных средств, можно отметить, что последние две группы («биологические активы для целей водоснабжения и производства» и «отложенные операционные расходы») можно исключить из списка, т.к. особенности учета данных активов описаны соответственно в ИПБУ № 11

«Сельскохозяйственный бухгалтерский учет»<sup>4</sup> и ИПБУ № 2 «Нематериальные активы»<sup>5</sup>. После исключения из списка двух указанных групп оставшаяся номенклатура классификационных групп основных средств будет соответствовать МСФО.

Следующий важный раздел проекта ИПБУ – «Первоначальная оценка основных средств». Разные способы поступления основных средств в компанию по-разному формируют их себестоимость. Приобретение основных средств по договору купли-продажи – самый распространенный способ.

Единая учетная система Ирака по вопросу первоначальной оценки основных средств, приобретенных за плату, поясняет, что стоимость актива в данном случае включает покупную цену, все расходы, связанные с приобретением, а также затраты по доведению объекта до состояния, пригодного к использованию в целях, для которых его покупали. В законе приведен и пример: при покупке земли, на которой стоит старое здание, в первоначальную стоимость земли будут входить расходы на демонтаж старого здания, расходы по расчистке и восстановлению земли.

Поскольку требования иракской учетной системы в вопросе оценки первоначальной стоимости купленных основных средств не противоречат требованиям МСФО, но не так подробно описаны, как в международном стандарте, предлагаем, в проекте ИПБУ использовать информацию, указанную в п. 16-20 МСФО 16 по оценке себестоимости объектов основных средств, подлежащих признанию в качестве актива. В соответствии с ПБУ 6/01 «при приобретении объекта основных средств за плату в первоначальную стоимость включаются фактические затраты организации на приобретение, сооружение и изготовление за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов». Описанный в ПБУ подробный перечень фактических затрат, включаемых в себестоимость объекта, не противоречит требованиям международного стандарта.

В Единой учетной системе Ирака сказано, что в результате обмена основными средствами, относящимися к одной или разным классификационным группам, компания может получить капитальный убыток (прибыль) как разницу между балансовой и рыночной стоимостью

<sup>4</sup> Сельскохозяйственный бухгалтерский учет: ИПБУ № 11 от 31 декабря 1998 г. (المحاسبة في النشاط الزراعي) / Федеральный совет высшего органа финансового контроля Ирака. URL: <http://www.d-raqaba-m.iq/pdf/rule11.pdf> (дата обращения: 16.03.2017).

<sup>5</sup> Нематериальные активы: ИПБУ № 2 (в ред. от 1 января 2013 г.) (الموجودات غير الملموسة) / Федеральный совет высшего органа финансового контроля Ирака. URL: <http://www.d-raqaba-m.iq/pdf/rule2.pdf> (дата обращения: 16.03.2017).



передаваемого имущества. В документе не определено, но рассуждая логически, можно сделать вывод, что первоначальной стоимостью основных средств, полученных при обмене, будет их рыночная стоимость, указанная в договоре мены. В российском стандарте данный момент отражен п. 11 ПБУ 6/01: «первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, установленная исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей».

МСФО уделяет обменным операциям более глубокое внимание. Кроме оценки полученного при обмене объекта основных средств по рыночной справедливой стоимости международный стандарт описывает случаи, когда себестоимость объекта основных средств не оценивается по справедливой стоимости: «(а) операция обмена не имеет коммерческого содержания или (б) ни справедливая стоимость полученного актива, ни справедливая стоимость переданного актива не поддается надежной оценке. Если приобретенный объект не может быть оценен по справедливой стоимости, оценка его себестоимости производится на основе балансовой стоимости переданного актива».

МСФО описывает, каким образом компания определяет, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, принимая во внимание то, в какой степени будущие денежные потоки, как ожидается, изменятся в результате операции (п. 25 МСФО 16). Для целей определения того, имеет ли операция обмена коммерческое содержание, характерная для предприятия стоимость части его деятельности, затрагиваемая операцией обмена, должна отражать денежные потоки после вычета налогов. Результат этого анализа может быть очевиден и без проведения предприятием подробных расчетов.

МСФО указывает, что «справедливая стоимость актива может быть надежно оценена, если изменчивость пределов, в которых производится обоснованная оценка справедливой стоимости, варьируется в пределах незначительных отклонений для данного актива, или можно обоснованно оценить вероятность разных расчетных оценок в рамках этих пределов и использовать ее при оценке справедливой стоимости. Если предприятие имеет возможность произвести надежную оценку справедливой стоимости полученного или переданного актива, то для измерения себестоимости полученного актива используется справедливая стоимость переданного актива, за исключением случаев, когда справедливая стоимость полученного актива представляется более очевидной». Ни в российском, ни в международном стандартах не указано, как учитывать разницу в

стоимости переданного и полученного актива, что важно для иракского стандарта.

Проанализировав всю информацию, считаем, что проект ИПБУ должен иметь следующее содержание параграфа «Первоначальная оценка основных средств при обмене»: первоначальная оценка основных средств, полученных при обмене, зависит от возникновения убытка или прибыли при обмене, как разницы между балансовой и рыночной стоимостью передаваемого имущества, классификационной группы, в которую входят передаваемые объекты и движения денежных средств при обменной операции:

- если при обмене получен убыток, независимо от того, к какой классификационной группе относится актив, то полученный актив оценивается по справедливой стоимости, указанной в договоре обмена;
- если при обмене основных средств разных групп получена прибыль, то полученный актив оценивается по справедливой стоимости, указанной в договоре обмена;
- если при обмене основных средств одной группы получена прибыль, без поступления денежных средств, то полученный актив оценивается по справедливой стоимости, указанной в договоре обмена;
- если при обмене основных средств одной группы получена прибыль и имело место получение денежных средств, то полученный актив оценивается по справедливой стоимости, указанной в договоре обмена, за минусом всей не признаваемой прибыли, но с учетом % прибыли, полученной при обмене.

Полученная при обмене основных средств прибыль (убыток) учитывается в составе инвестиционной прибыли (убытка).

Лизинг, как вид финансовой аренды, позволяет приобрести основные средства в рассрочку. Однако данный способ поступления основных средств в компанию не описан в иракском бухгалтерском законе и российском стандарте.

В связи с тем, что на данный момент в иракском бухгалтерском законодательстве нет национального стандарта, раскрывающего вопросы учета лизинговых операций, данные вопросы должен регулировать стандарт по учету основных средств. Иракскому бухгалтеру будет легче применять требования к учету основных средств, если они все будут описаны в одном нормативном акте.

Учет лизинговых операций разъяснен в МСФО, его положения и будут предложены в проект ИПБУ. В

соответствии с МСФО 17 «Аренда»<sup>6</sup>, «на дату начала срока аренды арендаторы должны признать основные средства в своих отчетах о финансовом положении в качестве активов и обязательств в суммах, равных справедливой стоимости имущества, которое является предметом аренды, или приведенной стоимости минимальных арендных платежей (если эта сумма ниже), при этом каждая из указанных стоимостей определяется на дату начала арендных отношений. Ставка дисконтирования, используемая при расчете приведенной стоимости минимальных арендных платежей, представляет собой ставку процента, подразумеваемую в договоре аренды, если существует практическая возможность определить такую ставку. Если же определить ее практически невозможно, следует использовать расчетную процентную ставку для арендатора. Любые первоначальные прямые затраты арендатора прибавляются к сумме, признаваемой в качестве актива. В дальнейшем данные активы амортизируются наравне с другими основными средствами компании».

Основные средства в компанию могут поступить и в форме материальной государственной субсидии. Как и по вопросу учета лизинга, по вопросу приобретения основных средств по государственным субсидиям нет рекомендаций ни в иракском бухгалтерском законе, ни в российском стандарте учета основных средств. По нашему мнению, в проект ИПБУ можно перенести информацию, касающуюся первоначальной стоимости основных средств, приобретенных через государственные субсидии, описанную пп. 24, 26, 27 МСФО 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»<sup>7</sup>.

В соответствии с МСФО 20, «первоначальная оценка основных средств, приобретенных через государственные субсидии равна справедливой стоимости. Субсидии могут учитываться в качестве отложенного дохода (доходов будущих периодов), либо путем их вычитания при определении балансовой стоимости актива. Если субсидия

учитывается как отложенный доход, то он признается в составе прибыли или убытка на систематической основе в течение срока полезного использования актива. Если субсидия учитывается путем ее вычитания при определении балансовой стоимости актива, то она признается в составе прибыли или убытка в течение срока использования амортизируемого актива в качестве уменьшения величины начисляемых амортизационных расходов».

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных по договору дарения (пожертвования), т.е. безвозмездно, признается их справедливая (текущая рыночная) стоимость. Данное требование указано и в иракском и в российском законодательстве и должно быть оставлено в проекте ИПБУ.

Вопросы, связанные с первоначальной оценкой основных средств, приобретенных по инвестиционному кредиту, описаны в Единой учетной системе и в ИПБУ № 3 «Капитализация затрат по займам»<sup>8</sup>. Единая учетная система требует включения процентов по займам, непосредственно относящихся к приобретению, строительству или производству актива, подготовка которого к использованию по назначению обязательно требует значительного времени, в первоначальную стоимость актива. Но в Единой учетной системе нет указания на момент прекращения капитализации затрат. ИПБУ № 3 предлагает прекратить капитализацию затрат по займам, когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки актива, к использованию по назначению или к продаже. В ИПБУ № 3 также указано, что после прекращения капитализации затрат по займам, проценты по инвестиционному кредиту считаются расходами, которые уменьшают текущую прибыль. Данные требования по учету расходов по кредитам и займам аналогичны требованиям п. 8 ПБУ 15/08 «Учет расходов по займам и кредитам»<sup>9</sup> и п. 20 МСФО 23 «Затраты по заимствованиям»<sup>10</sup>.

Таким образом, в проект ИПБУ в части информации о первоначальной оценке основных средств, приобретенных по инвестиционному кредиту,

<sup>6</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 «Аренда»: Приложение № 9 к приказу Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н «О введении международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации» (в ред. от 27.06.2016). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193591/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193591/) (дата обращения: 16.03.2017).

<sup>7</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»: Приложение № 12 к приказу Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н «О введении международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации» (в ред. от 27.06.2016). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193537/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193537/) (дата обращения: 16.03.2017).

<sup>8</sup> Капитализация затрат по займам: ИПБУ № 3 (в ред. от 01.01.2013) (رسمة كلف الاقتراض) / Федеральный совет высшего органа финансового контроля Ирака. URL: <http://www.d-ragaba-m.iq/pdf/rule3.pdf> (дата обращения: 16.03.2017).

<sup>9</sup> Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008): приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 107н (в ред. от 27.04.2012). URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=131607> (дата обращения: 16.03.2017)

<sup>10</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям»: Приложение № 14 к приказу Минфина РФ от 28.12.2015 № 217н «О введении международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации» (в ред. от 27.06.2016). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193569/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193569/) (дата обращения: 16.03.2017).