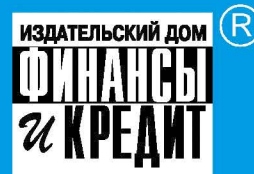


ISSN 2073-5081

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

Журнал выходит 4 раза в месяц



Международный бухгалтерский учет



Оценка объектов бухгалтерского учета по справедливой стоимости

Ковенанты: сущность и раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

Оценка долгосрочных активов в российском и международном учете

Модель кругооборота капитала К. Маркса

Учетный инструментарий для управления затратами и исчисления себестоимости продукции зернопроизводства



**1 (343) – 2015
ЯНВАРЬ**

<http://www.fin-izdat.ru> e-mail: post@fin-izdat.ru

**ПОДПИСКА ВО ВСЕХ
ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:**
– индекс 48997 – каталог
агентства «Роспечать»
– индекс 83847 – каталог
УФПС РФ «Пресса России»

Доступ и подписка
на электронную версию журнала
– www.elibrary.ru, www.dilib.ru
Журнал зарегистрирован
в Государственном комитете
Российской Федерации по печати.
Свидетельство о регистрации
№ 017854

Учредитель:

ООО «Издательский дом
ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

Издатель:

ООО «Информсервис»

Главный редактор:

Л.А. Чалдаева, доктор
экономических наук, профессор

Зам. главного редактора:

С.Н. Голда,
С.В. Козменкова,
Н.В. Токарева

Редакционный совет:

Н.Э. Бабичева, доктор
экономических наук, доцент
А.Н. Бобрышев, кандидат
экономических наук, доцент
М.А. Вахрушина, доктор
экономических наук, профессор
В.Г. Гетьман, доктор экономических
наук, профессор
Н.И. Даниленко, кандидат
экономических наук, доцент
Т.Ю. Дружиловская, доктор
экономических наук, профессор
С.В. Козменкова, доктор
экономических наук, профессор
Е.И. Костюкова, доктор
экономических наук, профессор
С.В. Панкова, доктор экономических
наук, профессор
В.С. Плотников, доктор экономических
наук, профессор
М.А. Штефан, кандидат
экономических наук, доцент

Верстка: М.С. Гранильщикова

Корректор: А.М. Лейбович

Редакция журнала:

111401, Москва, а/я 10
Тел.: +7 (495) 989-96-10
E-mail: post@fin-izdat.ru
Адрес в Internet:
<http://www.fin-izdat.ru>

© ООО «Издательский дом
ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
© ОО «Информсервис»

Подписано в печать 06.03.2015.
Формат 60х90 1/8. Цена договорная.
Объем 8,0 п.л. Тираж 1 170 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»,
г. Красноармейск Московской обл.
Тел.: +7 (496) 588-08-66.

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).

Статьи рецензируются.

Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

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

1 (343) – 2015 январь

СОДЕРЖАНИЕ

НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

- *Поленова С.Н.* К вопросу оценки по справедливой стоимости объектов бухгалтерского учета2
- *Кувалдина Т.Б.* Ковенанты: сущность и раскрытие информации в бухгалтерской отчетности12

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

- *Дружиловская Э.С.* Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и их оценка в российском и международном учете21

УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ

- *Проняева Л.И., Федотенкова О.А.* Применение учетного инструментария для целей управления затратами и исчисления себестоимости продукции зернопроизводства31

СТРАНИЦЫ ИСТОРИИ

- *Лебедев К.Н.* Почему модель кругооборота капитала К. Маркса так и не стала теорией бухгалтерского учета43

ПЕРЕЧЕНЬ МАТЕРИАЛОВ, ОПУБЛИКОВАННЫХ В ЖУРНАЛЕ

- «МЕЖДУНАРОДНЫЙ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ» в 2014 г.53

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.

Subscription at all
Russian post offices:
– index 48997 – catalog
of Rospechat Agency
– index 83847 – catalog
of Federal Department
of Postal Service of Russian
Federation Pressa Rossii

Online versions: www.elibrary.ru
Registration certificate № 017854
by the State Committee
of the Russian Federation on Press.

Founded by:
Publishing house FINANCE and CREDIT

Published by:
Informservice, Ltd.

Editor-in-chief:
Larisa A. Chaldaeava

Deputy editors:
Sergei N. Golda,
Svetlana V. Kozmenkova,
Nataliya V. Tokareva

Editorial council:
Nadezhda E. Babicheva,
Lobachevsky State Univ., Voronezh
Aleksei N. Bobryshev,
Stavropol State Univ., Stavropol
Mariya A. Vakhrushina, *Financial Univ.*
under Government of RF, Moscow
Viktor G. Get'man, *Financial Univ. under*
Government of RF, Moscow
Nikolai I. Danilenko, *Nosov Magnitogorsk*
State Technical Univ., Magnitogorsk
Tat'yana Yu. Druzhilovskaya,
Lobachevsky State Univ.
of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod
Svetlana V. Kozmenkova, *Lobachevsky*
State Univ. of Nizhny Novgorod, Nizhny
Novgorod

Elena I. Kostyukova, *Stavropol State*
Agrarian Univ., Stavropol
Svetlana V. Pankova, *Orenburg State*
Univ., Orenburg

Viktor S. Plotnikov, *Balakovo Branch*
of Russian Presidential
Academy of National Economy and
Public Administration, Balakovo
Mariya A. Shtefan, *National Research*
Univ. Higher School of Economics –
Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod

Design: Marina S. Granil'shchikova
Corrector: Alla M. Leibovich

Editorial contacts:
Mail address 111401, P.O. Box 10,
Moscow, Russia
Telephone +7 (495) 989-9610
E-mail post@fin-izdat.ru
Website www.fin-izdat.ru

© **Publishing house**
FINANCE and CREDIT
© **Informservice, Ltd.**

Signed to print 06.03.2015
Format 60x90 1/8. Circulation 1 170.
Volume 8,0 printer's sheets.
Printed by KTK, Ltd.,
Krasnoarmeisk, Moscow region.
Telephone +7 (496) 588-0866

The journal is recommended by VAK
of the Ministry of Education and Science
of the Russian Federation to publish
scientific works encompassing the basic
matters of the MPhil and DPhil theses.

The journal is reviewed by the VINITI
of the Russian Academy of Sciences.

The journal is included in the Russian
Science Citation Index Database

All articles are peer-reviewed.

International accounting

ANALYTICAL AND PRACTICAL JOURNAL
4 ISSUES PER MONTH

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

1 (343), January, 2015

CONTENTS

NATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING

- *Polenova S.N.* On fair value measurement of accounting objects2
- *Kuvaldina T.B.* Covenants: nature and disclosure in financial statements.....12

INTERNATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING

- *Druzhilovskaya E.S.* Non-current assets held for sale, and their valuation under
Russian and International Accounting Standards21

COST ACCOUNTING AND CALCULATION OF VALUE

- *Pronyaeva L.I., Fedotenkova O.A.* Applying accounting tools for cost management
and cost accounting of grain production.....31

CHAPTER OF HISTORY

- *Lebedev K.N.* Why the capital circulation model by K. Marx has never become
an accounting theory43

Not responsible for the authors' personal views in the published articles. All rights reserved.

**This publication may not be reproduced in any form without permission.
Printed in the Russian Federation.**

НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

УДК 657.22

К ВОПРОСУ ОЦЕНКИ ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

С.Н. ПОЛЕНОВА,

*доктор экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета
в коммерческих организациях
E-mail: polenov_d@mail.ru
Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации,
Москва, Российская Федерация*

Вопросы отражения в бухгалтерском учете данных об активах и обязательствах российских организаций по справедливой стоимости являются наиболее сложными и дискутируемыми. Они обусловлены многочисленными проблемами сближения российских нормативных правовых документов с правилами Международных стандартов финансовой отчетности.

При этом сложности обуславливаются тем, что, несмотря на предложения исследователей по использованию разных видов оценки, включая оценку по восстановительной, рыночной, ликвидационной, справедливой стоимости и анализ результатов их последствий для бухгалтерского учета, бухгалтерской и финансовой отчетности, российские нормативные правовые документы лишь в исключительном порядке включают правила оценки по рыночным ценам.

Большинство норм отечественных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности обусловлено оценкой их объектов по исторической стоимости. Однако работа по сближению российской учетной системы с международными стандартами способствует активизации необходимости

анализа преимуществ и негативных сторон использования в ней справедливой стоимости.

В статье представлен авторский взгляд на данную проблему, обусловленный целями представления учетной и отчетной информации, сформированной с применением оценки объектов бухгалтерского учета по справедливой стоимости, заинтересованным сторонам предпринимательской деятельности.

С учетом современных тенденций трансформации экономики, разрастания кризисных явлений, трендов движения капитала, направлений развития фондового рынка, американской практики применения справедливой стоимости, преобладания в ней «шорт-термизма», обусловленного спекулятивным характером основного объема сделок на рынках капитала, автор делает вывод о необходимости глубокого анализа последствий применения справедливой стоимости при формировании отчетности в российской практике.

Ключевым подходом к такой оценке должна стать целевая установка по развитию отечественного рынка ценных бумаг и финансовых инструментов.

Ключевые слова: справедливая стоимость, историческая стоимость, эволюция, Международные стандарты финансовой отчетности, отчетная информация, цели отчетности

Возможности оценки, необходимой для единого и общего представления имущества и обязательств организации в бухгалтерском учете, обусловлены тем, что денежный измеритель является неотъемлемым компонентом двойной записи. Без него становится проблематичным существование двойной бухгалтерии, представляющей по российскому законодательству основу учетной деятельности большинства субъектов хозяйствования.

Традиционным видом оценки в бухгалтерском учете и отчетности на протяжении столетий стала оценка, основанная на фактических расходах по приобретению активов. Их совокупность составляет первоначальную стоимость и фактическую себестоимость имущества, другие производные от них оценочные показатели. Эти сведения генерируются посредством элементов метода бухгалтерского учета – двойной записи, счетов, калькуляции, баланса и других, а также правил, разработанных в нормативных правовых документах, регламентирующих бухгалтерский учет и отчетность. Сопоставлением доходов от выбытия активов и расходов по их приобретению рассчитывается финансовый результат.

В процессе экономической трансформации хозяйственной деятельности в наиболее развитых странах мира появления новых источников инвестиций для ТНК, расширения акционерной формы собственности, роста числа миноритарных собственников, увеличения мобильности капитала и предпринимательских рисков возросла необходимость совершенствования оценки в бухгалтерской (финансовой) отчетности, большая ее нацеленность на представление прогноза имущественного положения субъектов экономики. Считается, что для более обоснованного принятия инвестиционных решений обязательен анализ потенциальных возможностей генерирования активами будущих денежных потоков, оценка имущества по стоимости возможной реализации на дату составления финансовой отчетности в целях оперирования более релевантной и достоверной информацией.

Релевантность информации оценивается исходя из ее потенциальных возможностей воздействия на изменение ожиданий инвесторов или других лиц на рынке капитала. Доверяя такой информации, заинтересованное лицо может принимать новые решения, опирающиеся на трансформацию параметров соответствующего рынка.

Использование справедливой стоимости в бухгалтерском учете обусловлено разработанной в начале 2000-х гг. *Концепцией стоимостного соответствия* (Value Relevance), согласно которой существует корреляционная зависимость между прибылью компании в финансовой отчетности и доходностью ее ценных бумаг на рынке капитала [5, с. 203]. Следовательно, чем более реальная (продажная, рыночная, справедливая) стоимость будет использована для оценки активов и обязательств в бухгалтерском балансе (отчете о финансовом положении), тем более достоверная величина финансового результата будет представлена в нем, а значит, существенно возрастет уровень релевантности данных для принятия решений инвесторами.

В связи с этим сначала Совет по стандартам финансового учета (FASB) США, а затем Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB) в течение последних десятилетий озаботились проблемой практического применения в учете и отчетности справедливой стоимости активов, сопровождающейся постоянным ужесточением мер ответственности за искажение данных о справедливой стоимости со стороны финансовых менеджеров и достоверности оценки ее аудиторами.

Сближение российской системы бухгалтерского учета с международной практикой и ее гармонизация с МСФО обусловили повышенный научный интерес к видам оценки в учетной деятельности, и в особенности к оценке по справедливой стоимости. Научный интерес к данному виду оценки обусловлен следующими обстоятельствами:

- 1) принятием Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Правительством Российской Федерации в 1998 г., свидетельствующим о серьезных намерениях руководства высшего органа исполнительной власти проводить работы по трансформации нормативно-правового регулирования учет-

- ной деятельности в стране в направлении международных стандартов;
- 2) появлением новых исследовательских возможностей и расширением областей научного познания в учетной сфере;
 - 3) привлекательностью анализа новых методов оценки в бухгалтерском учете и отчетности из-за возможного снижения трудоемкости получения научного результата.

Действующие предпосылки активизации научной работы в области оценки объектов бухгалтерского учета привели к тому, что в настоящее время ею занимаются многочисленные исследователи: Г.И. Алексеева, О.В. Иванова, Э.С. Дружиловская, Н.А. Карзаева, В.В. Ковалев, Вит. В. Ковалев, Т.Б. Кувалдина, О.А. Кузьменко, М.А. Новоселова, Н.А. Миславская, Н.Н. Парасоцкая, М.Л. Пятов, Л.И. Проняева, Ю.И. Сигидов, Л.А. Чалдаева и др. Однако известно, что категория справедливой стоимости не является новой. Первоначально она появилась как результат расчета цены предлагаемых к продаже товаров на рынке в контексте морально-этической составляющей. Такое понимание справедливой стоимости, как отмечает М.Л. Пятов, было распространено в Древней Греции, Древнем Риме, западноевропейской средневековой богословской и правовой среде, нашло отражение в трудах Луки Пачоли [20, с. 84–87]. В качестве справедливой цены за полезные для жизни вещи понималась совокупность себестоимости ее производства, затрат на продажу, наценки продавцу, обеспечивающей минимальный доход для его жизни. При установлении большей или меньшей цены она становится несправедливой, поскольку влечет необоснованный доход продавцу или покупателю. Данная трактовка справедливой стоимости обусловлена пониманием ее как соответствующую представлениям о добре, истине, разделяемым большинством членов общества. В противном случае неизбежны неблагоприятные последствия: «...негативные морально-нравственные личностные качества связи участников обмена, которые в конечном счете становятся как бы фундаментом асоциальных процессов общественной жизни, прежде всего неоправданного перераспределения стоимости» [14, с. 167].

По мере развития рыночной экономики концепция оценки по справедливой стоимости

трансформировалась. Под ней стали понимать объективную, беспристрастную оценку стоимости объектов бухгалтерского учета на отчетную дату.

Прикладное применение термина «справедливая стоимость» в бухгалтерском учете берет свое начало со второй половины XIX в. и характерно для развитых стран. Так, в Германии из-за наличия избыточного капитала и создания большого количества акционерных обществ, количество которых к концу столетия составляло более 6 000, встал вопрос о повышении качества учетной и отчетной информации. В ст. 31 Allgemeines Handelsgesetzbuch (1861) закрепляется оценка активов по справедливой стоимости. В дополненном и детализированном Торговом уложении 1870 г. устанавливается правило, по которому торгуемые ценные бумаги не должны оцениваться в учете выше текущей рыночной стоимости [23].

Первое упоминание о справедливой стоимости в США датировано 1898 г., когда Верховным Судом было закреплено конституционное право предприятий на «справедливое возмещение справедливой стоимости» путем оценки их акций и облигаций в бухгалтерском учете по рыночной стоимости. Однако финансовый кризис 1929 г., начавшийся с краха Нью-Йоркской фондовой биржи и вылившийся в Великую депрессию, показал не только важность стандартизации бухгалтерского учета и отчетности для формирования достоверной информации о результатах работы открытых акционерных компаний. Он привел к отказу от использования справедливой стоимости в пользу оценки учетных объектов по исторической стоимости.

Российские учетные правила начала XX в. также не исключали возможности применения текущих цен на активы и обязательства. Еще до революции 1917 г. А.М. Галаган сформулировал следующее определение действительной (текущей, рыночной) цены: «...то количество денег, которое нужно затратить, чтобы в данное время купить тот предмет, о действительной цене которого говорят, или то количество денег, которое можно выручить, продав в данное время этот предмет; действительной ценой долгов называется та сумма денег, которую можно выручить от должников»¹ [6, с. 26].

¹ Цитата из книги А.М. Галагана представлена в современном написании.

В послереволюционное время советские ученые пытались исследовать возможности практического применения видов оценок, отличных от фактической себестоимости. В.И. Стоцкий, оценивая возможности восстановительной себестоимости в учете затрат производства, писал: «...введение в калькуляцию поправки на изменение цен по сырью и материалам само по себе недостаточно для определения себестоимости воспроизводства продукта, так как при этом остается еще не учтенным влияние всех остальных факторов, например, изменение технологического процесса производства, производительности труда и т.д. Поэтому учет в калькуляции только изменения в ценах на материал не может разрешить задачи определения восстановительной себестоимости» [21, с. 81].

Теоретические основы метода ведения непрерывно осовременяемого (актуализированного) учета, в основе которого лежит оценка активов по стоимости их реализации на организованном рынке и который впоследствии был применен для их расчета по справедливой стоимости, разработаны в 1966 г. Р. Дж. Чамберсом [19, с. 38]. Началом современного этапа внедрения такой оценки в учетную деятельность можно считать ее применение в американской практике в отношении новых специфических активов – финансовых инструментов, по которым с 1991 г. в системе US GAAP должна быть раскрыта информация об их справедливой стоимости. Затем в рамках конвергенции стандартов US GAAP с МСФО был опубликован проект стандарта, разработанного FASB – SFAS 157 «Измерение по справедливой стоимости». Он начал действовать с 2006 г.

Особенностью SFAS 157 «Измерение по справедливой стоимости» явилась трехуровневая система ее формирования. Данными для определения справедливой стоимости первого уровня стали котированные цены на активных рынках, второго уровня – некотированные цены активов и обязательств, которые можно наблюдать прямо или косвенно. Сведениями третьего уровня выступали ненаблюдаемые данные, обусловленные предположениями, заключениями, допущениями.

Первый уровень оценки активов и обязательств представлен расчетом их справедливой стоимости на отчетную дату, обусловленным не покупкой, а продажей актива или передачей обязательства.

Оплата по справедливой стоимости характерна для условий регулярной сделки, которой свойственно осуществление в течение времени, предшествующего отчетной дате, не являющейся принудительной и присущей взаимоотношениям между участниками рынка. Определение справедливой стоимости по требованиям первого уровня должно исходить из того, что сделка по продаже активов и обязательств реализуется на главном (основном) рынке, составляющем рынок наибольших объемов торгов данными активами и обязательствами. В связи с этими требованиями, если даже организация на другом рынке имеет возможность продать активы или обязательства по более высокой цене, в финансовой отчетности следует представить их справедливую стоимость первого уровня по ценам главного (основного) рынка.

Второй уровень оценки по справедливой стоимости объединяет модели расчета такой стоимости, основанные на рыночных ценах активов и обязательств. Их можно наблюдать прямо или косвенно. При отсутствии такой возможности справедливую стоимость определяют использованием оценки по текущим затратам, затратам на воспроизводство или на замещение [2, с. 7].

Третий уровень оценки по справедливой стоимости SFAS 157 «Измерение по справедливой стоимости» представляется использованием того или иного варианта ненаблюдаемых оценок и обуславливается данными организации, не противоречащими рыночным условиям обоснования такой цены. Особенностью оценки активов третьего уровня является невозможность измерения совокупности затрат на приобретение того или иного имущества при его первоначальном признании. Данное требование определено тем, что цена приобретения достаточно часто не является ценой продажи, поскольку в ней должны учитываться цели текущей оценки активов на отчетную дату, которые обязательны для оценщиков. Кроме того, цена актива по одной сделке не может квалифицироваться как его справедливая стоимость без анализа такой цены в условиях активного рынка.

Общее требование к применению справедливой стоимости в системе US GAAP в отношении активов и обязательств состоит в максимальном использовании наблюдаемых оценок при ее расчетах. Тогда как ненаблюдаемые оценки по