

# Международный бухгалтерский учет



Реконструкция фактов  
хозяйственной жизни учета поисковых активов

Гудвилл как объект учета

Обоснование направлений развития учета  
нераспределенной прибыли

Характеристика «расходов» и «затрат»  
для бухгалтерского финансового учета

Аналитические процедуры применимости  
принципа непрерывности деятельности



**2** (344) – 2015  
**ЯНВАРЬ**

**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](http://www.elibrary.ru), [www.dilib.ru](http://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](mailto:post@fin-izdat.ru)  
Адрес в Internet:  
<http://www.fin-izdat.ru>

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

Подписано в печать 11.03.2015.  
Формат 60x90 1/8. Цена договорная.  
Объем 8,5 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)

2 (344) – 2015 январь

## СОДЕРЖАНИЕ

### ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

- *Сунгатуллина Р.Н., Хузин А.Р.* Факты хозяйственной жизни учета поисковых активов: идентификация, классификация и реконструкция .....2

### АДАПТАЦИЯ СИСТЕМ УЧЕТА

- *Кузубов С.А.* Гудвилл как объект учета: истоки происхождения .....12

### ТРАНСФОРМАЦИЯ НАЦИОНАЛЬНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

- *Соколов А.А., Забродин И.П.* Обоснование направлений развития учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) .....21

### УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ

- *Дружиловская Т.Ю.* Характеристика «расходов» и «затрат» для бухгалтерского финансового учета .....31

### АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- *Краснов В.Д., Козменкова С.В.* Аналитические процедуры применимости принципа непрерывности деятельности .....46

### РЕГУЛИРОВАНИЕ И СТАНДАРТИЗАЦИЯ ОТЧЕТНОСТИ

- *Шогенцукова З.Х., Гедгафова И.Ю.* Систематизация процесса стандартизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности: масштабы и глубина ее осуществления .....58

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*  
Alekssei 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 11.03.2015  
Format 60x90 1/8. Circulation 1 170.  
Volume 8,5 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)

2 (344), January, 2015

## CONTENTS

### PRINCIPLES OF ACCOUNTING

- *Sungatullina R.N., Khuzin A.R.* The facts of economic life of mineral prospects accounting: identification, classification and reconstruction .....2

### ACCOUNTING SYSTEMS ADAPTING

- *Kuzubov S.A.* Goodwill as an object of accounting: the background .....12

### TRANSFORMATION OF NATIONAL REPORTING

- *Sokolov A.A., Zabrodin I.P.* Rationale for lines of development of retained earnings accounting (uncovered loss).....21

### COST ACCOUNTING AND CALCULATION OF VALUE

- *Druzhilovskaya T.Yu.* Characteristics of 'expenses' and 'costs' for financial accounting .....31

### AUDIT ACTIVITY

- *Krasnov V.D., Kozmenkova S.V.* Analytical procedures for the going concern principle applicability .....46

### REGULATION AND STANDARDIZATION OF REPORTING

- *Shogentsukova Z. Kh., Gedgafova I. Yu.* Systematizing the accounting and financial reporting standardization: the scope and level of implementation .....58

**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.**

---

## ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

УДК 657.2.016

# ФАКТЫ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ УЧЕТА ПОИСКОВЫХ АКТИВОВ: ИДЕНТИФИКАЦИЯ, КЛАССИФИКАЦИЯ И РЕКОНСТРУКЦИЯ

***Р.Н. СУНГАТУЛЛИНА,***

*кандидат экономических наук, доцент,  
заведующая кафедрой бухгалтерского учета,  
анализа и аудита*

*E-mail: rashida\_ns@mail.ru*

*Вятская государственная  
сельскохозяйственная академия,  
г. Киров, Российская Федерация*

***А.Р. ХУЗИН,***

*аспирант кафедры бухгалтерского учета,  
анализа и аудита*

*E-mail: arkhuzin@yandex.ru*

*Вятская государственная  
сельскохозяйственная академия,  
г. Киров, Российская Федерация*

---

**Предмет / тема.** Предметом исследования являются факты хозяйственной жизни в качестве объекта учета поисковых активов в алмазодобывающей компании. В международной и российской практике ведения бухгалтерского учета стоимость принадлежащих компании запасов выражается в понятии «поисковый актив». Однако в научной литературе тема учета фактов хозяйственной жизни геологоразведочных работ раскрыта не в полной мере. В этой связи дальней-

шие научные исследования по вопросам, представленным в статье, являются актуальными.

**Цели/задачи.** Целью научной работы является исследование проблемных вопросов отражения в учете фактов хозяйственной жизни поисковых активов. Для ее достижения необходимо провести анализ понятий «факт хозяйственной жизни», «идентификация факта хозяйственной жизни» и решить задачи, связанные с дефиницией этих понятий, выявить основные этапы моделиро-

вания учетного процесса поисковых активов в соответствии с российскими и международными стандартами учета.

**Методология.** Методологическую основу исследования составили труды отечественных и зарубежных ученых в области учета фактов хозяйственной жизни. Для решения задач, поставленных в процессе исследования, использованы методы классификации, оценки, сравнения, а также логический метод.

**Результаты.** Результаты исследования: 1) обоснована необходимость использования нового объекта учета поисковых активов – «факт хозяйственной жизни» в геологоразведочной отрасли; 2) уточнены этапы моделирования учетного процесса: идентификация, реконструкция и классификация фактов хозяйственной жизни в части учета поисковых активов; 3) определены стадии геологоразведки алмазов, позволяющие оптимизировать учет поисковых активов.

**Выводы /значимость.** Представленные авторами основные этапы моделирования учета фактов хозяйственной жизни позволят повысить качество и достоверность представляемой информации в части поисковых активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности для внутренних и внешних пользователей. Полученные результаты могут быть использованы в дальнейших научных исследованиях учета поисковых активов, учетной практике алмазодобывающих предприятий, а также в совершенствовании методического обеспечения образовательных программ высших учебных заведений.

**Ключевые слова:** факт хозяйственной жизни, моделирование, классификация, идентификация, реконструкция, поисковый актив, расходы на геологоразведку алмазов

Решение стратегических задач в области информационного обеспечения пользователей в рыночных условиях развития экономики невозможно без исследования проблемных вопросов в организации учетного процесса экономических субъектов. В настоящее время исследование вопросов сущности фактов хозяйственной жизни поисковых активов, их идентификации и реконструкции находится на недостаточном уровне. Анализ понятий «факт хозяйственной жизни», «идентификация факта хозяйственной жизни» позволяет решить задачи, связанные с дефиницией этих понятий, выявить основные этапы моделирования учетного процесса поисковых активов

в соответствии с российскими и международными стандартами учета.

До 2012 г. учет геологоразведочных работ не был нормативно регламентирован. Однако с 01.01.2012 в Российской Федерации вступил в силу приказ Минфина России от 06.10.2011 № 125н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011)». ПБУ 24/2011 предназначено для учета затрат на поиск, оценку месторождений и разведку полезных ископаемых. Данное положение по бухгалтерскому учету выделяет два вида затрат (поисковые затраты (поисковые активы) и расходы по обычным видам деятельности), а также вводит новые строки в Бухгалтерский баланс, такие как «Нематериальные поисковые активы» (1130) и «Материальные поисковые активы» (1140).

Положение по бухгалтерскому учету 24/2011 не дает четкого определения термина «поисковый актив». В п. 5 указывается лишь то, что «поисковые затраты, признаваемые внеоборотными активами (далее – поисковые активы), как правило, относятся к отдельному участку недр, в отношении которого организация имеет лицензию, дающую право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и (или) разведке полезных ископаемых». В п. 2 указанного положения дано определение коммерческой целесообразности добычи как вероятности того, что экономическая выгода от добычи полезных ископаемых превысит понесенные затраты при условии технической осуществимости добычи полезных ископаемых и при наличии у организации ресурсов, необходимых для добычи. В п. 3 перечислены затраты, в отношении которых не применяется указанное положение:

– на региональные геолого-геофизические работы, геологические съемки, инженерно-геологические изыскания, научно-исследовательские, палеонтологические и другие работы, направленные на общее изучение недр, геологические работы по прогнозированию землетрясений и исследованию вулканической деятельности, созданию и ведению мониторинга природной среды, контролю за режимом подземных вод, иные работы, проводимые без существенного нарушения целостности недр, осуществляемые до момента получения лицензии,

дающей право на выполнение работ по поиску и оценке месторождений полезных ископаемых на данном участке недр;

– на добычу полезных ископаемых в отношении участка недр, которые понесены после того, как установлена коммерческая целесообразность добычи;

– на геологоразведочные работы, выполняемые на участке недр, в отношении которого установлена коммерческая целесообразность добычи.

В нашей стране вся регламентация геологоразведочных работ осуществляется на основании ПБУ 24/2011, в котором нет четкого определения термина «поисковый актив». Также стоит отметить, что на сегодняшний день существует очень мало научных исследований, посвященных учету в геологоразведке. Большинство современных исследований, которые проведены отечественными учеными (Ш.И. Алибеков [2], А.Х. Ибрагимов [12], Т.Н. Новоселова [14]), а также учеными советской эпохи (Ф.И. Алдашкина, Л.Г. Алиева [1], А.Ф. Зимица [11], П.А. Лукьяненко [13], В.А. Плотникова [18]), посвящено учету геологоразведочных работ в нефтяной и газовой промышленности, а работ по учету в геологоразведке алмазов практически нет. Поэтому можно сделать вывод, что ПБУ 24/2011 требует уточнения в части учета поисковых активов и расходов по обычным видам деятельности, так как от этого зависят величина налога на прибыль и, как следствие, налоговые поступления в бюджет.

Стоит отметить, что в нашей стране вступил в силу Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»<sup>1</sup>, закрепивший на законодательном уровне ряд терминов бухгалтерского учета (например, «факт хозяйственной жизни»). Далее рассмотрим регистрацию фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете на основании работ авторов теории бухгалтерского учета, таких как Ю.И. Сигидов [8], И.В. Бардина [3], Л.Т. Гиляровская [5], Р.Б. Шахбанов [7], В.М. Швеца [21], П.С. Безруких [4]. Они предлагают идентифицировать, т.е. определить во времени факт хозяйственной жизни, а также оценить и классифицировать по счетам бухгалтерского

<sup>1</sup> О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014 № 344-ФЗ).

учета. Однако М.А. Вахрушина [6] понимает под идентификацией факта хозяйственной жизни не только время осуществления, но и место осуществления, стоимостное измерение и экономическое и юридическое содержание. С.М. Бычкова [9], напротив, в моменте идентификации соглашается с большинством авторов, также предлагает провести оценку факта хозяйственной жизни и классифицировать его, но не с позиции счетов бухгалтерского учета, а по разным основаниям (например, по отношению к целенаправленной хозяйственной деятельности, по отношению к средствам и источникам средств предприятия и т.д.). Поэтому под идентификацией фактов хозяйственной жизни следует понимать существенные свойства хозяйственного процесса (определение во времени, оценка и классификация).

После идентификации факта хозяйственной жизни его необходимо ввести в систему бухгалтерского учета. Я.В. Соколов [19] данный процесс называет моделированием, он понимает под ним «метод бухгалтерского учета, позволяющий изучать факты хозяйственной жизни и хозяйственные процессы не прямо и непосредственно, а через специально созданные их образы и описания». Отвлечемся на небольшой исторический экскурс касательно данного термина. В 1970 – 1980-х гг. такие авторы, как Э.К. Гильде, К.Н. Нарibaев, В.Ф. Палий, Я.В. Соколов [16], стали применять к бухгалтерскому учету идеи кибернетики. Например, Э.К. Гильде [10] показал, что все учетные объекты связаны информационными потоками по схеме: вход – выход и рассматривал бухгалтерский учет как базовое средство всей системы управления предприятием. Далее В.Ф. Палий и Я.В. Соколов [17] ввели термин «концептуальная реконструкция фактов хозяйственной деятельности». Согласно определению, данному в Толковом словаре С.И. Ожегова [15], под реконструкцией понимается «коренное переустройство, организация чего-н. на новых основах или восстановление чего-н. по сохранившимся остаткам». Я.В. Соколов под концептуальной реконструкцией понимал теоретическую перестройку, восстановление объекта и определил концептуальную реконструкцию как «целенаправленный информационный процесс, в ходе которого воспроизводятся и организуются факты хозяйственной жизни посредством

специальной языковой системы, позволяющей наиболее простым способом и с необходимой полнотой описывать данные факты» [20].

На основании изложенного можно прийти к выводу, что определения моделирования и концептуальной реконструкции, предложенные Я.В. Соколовым, схожи. Однако это не так. Термин «концептуальная реконструкция» должен означать различные виды группировок информации, представленной в бухгалтерском учете для интересов разных пользователей. А моделирование в бухгалтерском учете было всегда, независимо от кибернетики или двойной записи (так как под моделированием понимается изображение хозяйственной деятельности предприятия). То есть ознакомление с хозяйственной деятельностью происходит не через сами хозяйственные процессы, а через регистры бухгалтерского учета или бухгалтерскую отчетность. Например, чтобы ознакомиться с поисковыми активами, пользователи отчетности обращают внимание на значение показателей строк бухгалтерского баланса 1130 и 1140 «Нематериальные и материальные поисковые активы», а также на расшифровки этих строк в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности вместо непосредственного ознакомления с этими хозяйственными процессами.

На основании изложенного автор предлагает схему регистрации фактов хозяйственной жизни в системе бухгалтерского учета, представленную на рис. 1.

Рассмотрим составляющие процесса моделирования. На предприятии постоянно происходят разные хозяйственные процессы, состоящие из единичных или групп фактов хозяйственной жизни. Непосредственно весь хозяйственный процесс состоит из множества фактов хозяйственной жизни.

Для принятия к учету бухгалтеру необходимо проанализировать и идентифицировать каждый факт хозяйственной жизни, а также оценить и классифицировать его по разным основаниям. Далее, согласно первичному документу этот факт хозяйственной жизни нужно принять к учету, что соответствует I этапу моделирования.

На протяжении всего процесса моделирования существует возможность классификации, переоценки фактов хозяйственной жизни и их реконструкции, т.е. предоставления информации в системе бухгалтерского учета, сгруппированной в зависимости от интересов пользователей.

Рассмотрим процесс моделирования на примере учета геологоразведочных работ и поисковых активов алмазодобывающей промышленности. На сегодняшний день геологоразведочные работы регламентированы распоряжением Министерства природных ресурсов Российской Федерации от 05.07.1999 № 83-р «Об утверждении Положения о порядке проведения геологоразведочных работ по этапам и стадиям (твердые полезные ископаемые)». Согласно данному распоряжению выделяются три этапа и пять стадий геологоразведочных работ:



Рис. 1. Процессы идентификации, моделирования, оценки и классификации фактов хозяйственной жизни