

Международный бухгалтерский учет



Оценки по справедливой стоимости
в свете применения МСФО (IFRS) 13

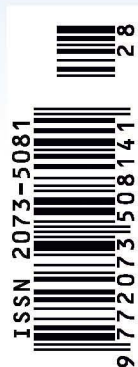
Учет и оценка выбывающих активов
по МСФО (IFRS) 5

Государственная помощь как объект аудита

Научное наследие Теодора Лимперга

Новые вопросы в управлении
накладными расходами

Первая русскоязычная рецензия
на монографию Т. Бойнса и Д.Р. Эдвардса



28 (322) — 2014
июль

**ПОДПИСКА ВО ВСЕХ
ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:**
– индекс 48997 – каталог
агентства «Роспечать»
– индекс 83847 – каталог
УФПС РФ «Пресса России»
– индекс 34136 – каталог
российской прессы
«Почта 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:
Н.В. Соловьева

Редакционный совет:
О.И. Аверина, доктор экономических
наук, доцент
Н.Э. Бабичева, кандидат
экономических наук, доцент
М.А. Вахрушина, доктор
экономических наук, профессор
В.Г. Гетьман, доктор экономических
наук, профессор
М.М. Гурская, кандидат
экономических наук, доцент
Н.А. Ермакова, доктор экономических
наук, профессор
В.С. Карагод, доктор экономических
наук, профессор
Е.И. Костюкова, доктор
экономических наук, профессор
М.И. Кутер, доктор экономических
наук, профессор
С.В. Панкова, доктор экономических
наук, профессор

Верстка: Н.И. Бранделис
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»
© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 10.07.2014.
Формат 60x90 1/8. Цена договорная.
Объем 8,0 п.л. Тираж 3 180 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»,
г. Красноармейск Московской обл.
Тел.: +7 (496) 588-08-66.

Журнал рекомендован ВАК Минобрна-
уки России для публикации научных
работ, отражающих основное научное
содержание кандидатских и докторских
диссертаций.

Журнал реферировается 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)

28 (322) – 2014 июль

СОДЕРЖАНИЕ

НА ПУТИ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

- *Ильшьева Н.Н., Неверова О.С.* Развитие оценок по справедливой стоимости в свете применения МСФО (IFRS) 13 2
- *Трапезникова Н.Г.* МСФО (IFRS) 5: учет и оценка выбывающих активов 7

АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

- *Баранов П.П.* Научное наследие Теодора Лимперга: истоки международных стандартов аудита 15
- *Прынцев М.Н.* Государственная помощь как объект аудита финансовой отчетности сельскохозяйственной организации 21

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- *Митрофанова И.А., Тлисов А.Б., Яценко Г.А.* Оптимизация налогообложения как инструмент планирования финансовых результатов деятельности организации 34

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

- *Иванюта А.В.* Новые вопросы в управлении накладными расходами промышленных предприятий 44

ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

- *Назаров Д.В., Сидорова М.И.* Рецензия на монографию Т. Бойнса и Д.Р. Эдвардса «История управленческого учета. Опыт Великобритании» 54

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 in all
Russian post offices:
– index 48997 – catalog
of Rospechat Agency
– index 83847 – catalog
of Federal Department
of Postal Service of Russian
Federation Pressa Rossii
– index 34136 – catalog
of Russian press Pochta Rossii
(Russian Post)

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. Chaldaeveva

Deputy editors:
Nataliia V. Solov'eva

Editorial council:
Ol'ga I. Averina, *N.P. Ogarev's
Mordovian State Univ., Saransk*
Nadezhda E. Babicheva,
*N.I. Lobachevsky State Univ., Nizhny
Novgorod*
Mariia A. Vakhrushina, *Financial Univ.
under Government of RF, Moscow*
Viktor G. Get'man, *Financial Univ. under
Government of RF, Moscow*
Marina M. Gurskaia, *Kuban State Univ.,
Krasnodar*
Natal'ia A. Ermakova, *Branch of Kazan
(Volga) Fed. Univ., Naberezhnye Chelny*
Vladimir S. Karagod, *Peoples' Friendship
Univ. of Russia, Moscow*
Elena I. Kostiuikova, *Stavropol State
Agrarian Univ., Stavropol*
Mikhail I. Kuter, *Kuban State Univ.,
Krasnodar*
Svetlana V. Pankova, *Orenburg State
Univ., Orenburg*

Design: Natalia I. Brandelis
Corrector: Alla M. Leibovich

Editorial office:
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 10.07.2014
Format 60x90 1/8. Circulation 3 180.
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 peer-reviewed.

International accounting

ANALYTICAL AND PRACTICAL JOURNAL
4 ISSUES PER MONTH

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

28 (322), July, 2014

CONTENTS

ON THE WAY TO INTERNATIONAL STANDARDS

- *Ilysheva N.N., Neverova O.S.* Developing fair value measurement in light of IFRS 13 application..... 2
- *Trapeznikova N.G.* IFRS 5: Non-current assets held for sale and discontinued operations..... 7

AUDITING

- *Baranov P.P.* Theodor Limperg's scientific heritage: sources of the international standards of auditing..... 15
- *Pryntsev M.N.* State assistance as an object of auditing agricultural organization's financial statements..... 21

TAXES AND TAXATION

- *Mitrofanova I.A., Tlisov A.B., Yatsenko G.A.* Tax optimization as an instrument for financial result planning of an organization's performance 34

FOREIGN EXPERIENCE

- *Ivanyuta A.V.* Emerging issues in managing the overheads of industrial enterprises 44

PROBLEMS. VIEWS. SOLUTIONS

- *Nazarov D.V., Sidorova M.I.* Review of the monograph "A history of management accounting: the British experience" by Trevor Boyns and John Richard Edwards 54

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 Russia.**

НА ПУТИ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

УДК 65.012.22

**РАЗВИТИЕ ОЦЕНОК
ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ
В СВЕТЕ ПРИМЕНЕНИЯ МСФО (IFRS) 13******Н.Н. ИЛЫШЕВА,****доктор экономических наук, профессор,
заведующая кафедрой анализа, учета и аудита**E-mail: ankor27@mail.ru**Уральский федеральный университет
им. первого Президента России Б.Н. Ельцина****О.С. НЕВЕРОВА,****кандидат экономических наук, главный бухгалтер**E-mail: neverovaos@metcom.ru**ОАО «МЕТКОМБАНК»*

Современный этап развития бухгалтерского учета в Российской Федерации предполагает последовательный переход к Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), методологическую основу которых составляет оценка объектов учета по справедливой стоимости. Цель данной публикации — рассмотреть теоретические положения развития оценок объектов бухгалтерского учета по справедливой стоимости в свете применения МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи: рассмотреть определение термина «справедливая стоимость» и идентифицировать его место в международных системах регулирования бухгалтерского учета; определить сферу применения МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» в современных условиях; представить и охарактери-

ризовать основные уровни в иерархии справедливой стоимости.

Объектом исследования являются субъекты хозяйственной деятельности, ведущие бухгалтерский учет по правилам МСФО. Предметом исследования является МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Достоверность полученных автором публикации выводов подтверждается логическим использованием общенаучных и специальных методов исследования. В статье рассмотрены этапы развития оценок по справедливой стоимости в составе МСФО. Автором представлены и проанализированы актуальные вопросы определения справедливой стоимости в рамках применения МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости». Даны описание и комментарии относительно иерархии справедливой стоимости.

Основные выводы, полученные в ходе написания данной статьи, могут выступать методической основой для выполнения научных исследований, направленных на развитие учетной науки в условиях перехода на МСФО.

* Статья предоставлена Информационным центром Издательского дома «ФИНАНСЫ и КРЕДИТ» при Уральском федеральном университете им. первого Президента России Б.Н. Ельцина.

Результатом данной работы является идентификация понятия «справедливая стоимость». Кроме того, автором представлены и охарактеризованы основные уровни в иерархии справедливой стоимости, определена сфера применения МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» в современных условиях развития законодательства.

Ключевые слова: Международные стандарты финансовой отчетности, справедливая стоимость, оценка по справедливой стоимости, иерархия справедливой стоимости

В течение последних пяти лет использование такого метода оценки, как «справедливая стоимость», является одной из самых актуальных и дискуссионных тем в области бухгалтерского учета и отчетности. В связи с этим авторы и их коллеги — О.В. Рожнова, Т.Ю. Дружиловская и другие ученые — неоднократно высказывали свое мнение по данному вопросу, в том числе в контексте обсуждения направлений повышения качества финансовой отчетности [1, 2, 5].

Словосочетание «справедливая стоимость» широко использовалось на практике и ранее. Но зачастую в различных системах учета и Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) встречаются различные трактовки этого термина. Именно поэтому Совет по МСФО в течение нескольких лет проводил работу по приведению к единообразию и упрощению применения стандартов по оценке справедливой стоимости. В итоге все указания в отношении данных оценок Совет по МСФО объединил в один стандарт — МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

Еще одной целью публикации МСФО (IFRS) 13 явилось усовершенствование раскрытия информации о справедливой стоимости. Новые требования, сформулированные в стандарте, направлены на то, чтобы пользователи отчетности смогли лучше понять методы оценки и исходные данные, используемые для определения справедливой стоимости. Следует отметить, что такое усовершенствование — одна из важных мер по преодолению последствий финансового кризиса, принятых Советом по МСФО в ответ на рекомендации стран «Группы двадцати» (Group of Twenty Finance Ministers and Central Bank Governors, G20), а также значимый этап

конвергенции с Общепринятыми принципами бухгалтерского учета США (Generally accepted accounting principles, GAAP). Совет по МСФО и Совет по стандартам финансового учета США (Financial Accounting Standards Board, FASB) совместно работали над тем, чтобы значение термина «справедливая стоимость», соответствующие требования к оценке справедливой стоимости и раскрытию в ней информации в МСФО и GAAP были одинаковыми. Принимая во внимание тот факт, что МСФО были введены в действие на территории России в 2011—2012 гг. [3, 4], подходы к определению справедливой стоимости признаны действующими и в российских стандартах учета и отчетности.

Таким образом, опубликование и вступление в действие МСФО (IFRS) 13 следует рассматривать не только как факт появления нового стандарта, но и с точки зрения формирования единой методологической платформы по определению справедливой стоимости, которую поддерживают значительное число стран Европы, США и Россия.

В настоящее время сфера применения МСФО (IFRS) 13 включает в себя:

- 1) оценки по справедливой стоимости:
 - инвестиционное имущество, которое после первоначального признания оценивается по справедливой стоимости;
 - основные средства, оцениваемые по справедливой стоимости;
 - финансовые инструменты, оцениваемые по справедливой стоимости (долговые и долевыми ценные бумаги, векселя, производные финансовые инструменты, займы, дебиторская задолженность);
- 2) раскрытие информации о справедливой стоимости:
 - требуется раскрывать информацию о справедливой стоимости инвестиционного имущества, которое после первоначального признания оценивается по фактической стоимости;
 - требуется раскрывать информацию о справедливой стоимости финансовых инструментов, которые после первоначального признания оцениваются по амортизированной стоимости;
- 3) оценки на основе справедливой стоимости / раскрытие информации о таких оценках:

— справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу применительно к биологическим активам;

— справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие, которая определяется в отношении единицы, генерирующей денежные потоки, при проверке последней на предмет обесценения.

Представленная информация наглядно демонстрирует, что сфера применения оценок или раскрытий о справедливой стоимости достаточно широка: в тех случаях, когда стандартами не предполагается оценка по справедливой стоимости, требуется раскрытие информации о ней. Из сферы применения МСФО (IFRS) 13 однозначно исключаются только следующие операции и оценки:

— выплаты на основе акций, которые относятся к сфере применения МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях»;

— арендные операции, которые относятся к сфере применения МСФО (IAS) 17 «Аренда»;

— показатели, которые схожи с оценками справедливой стоимости, но таковыми не являются;

— резервы, которые в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» оцениваются исходя из наилучшей расчетной оценки затрат, необходимых для погашения существующей обязанности.

Справедливая стоимость в контексте МСФО (IFRS) 13 — это цена, которая может быть получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе на основном (или наиболее выгодном) рынке на дату оценки в текущих рыночных условиях (выходная цена), независимо от того, является ли такая цена непосредственно наблюдаемой или рассчитывается с использованием другого метода оценки [4].

Как видно из данного определения, акцент делается на цене продажи актива. Для определения справедливой стоимости актива или обязательства предприятие выбирает те подходы и методы оценки, которые уместны в данных обстоятельствах, и при этом данные, необходимые для оценки с использованием выбранных подходов и методов, имеются в достаточном объеме. Для применения выбирается техника оценки, позволяющая в максимальной степени использовать значимые наблю-

даемые исходные параметры и свести к минимуму использование ненаблюдаемых параметров.

Чтобы обеспечить более высокий уровень последовательности и сопоставимости, в МСФО (IFRS) 13 установлена иерархия справедливой стоимости, выстраиваемая по исходным параметрам соответствующих методов и моделей, с помощью которой и оценивается справедливая стоимость. Указанные исходные параметры группируются по трем уровням. Наивысший приоритет отдается прямым котировочным ценам с активных рынков для идентичных активов или обязательств, а самый низкий — ненаблюдаемым исходным параметрам.

Исходные параметры 1-го уровня — прямые котировки с тех активных рынков для идентичных активов или обязательств, к которым предприятие может получить доступ на дату проведения оценки.

Исходные параметры 2-го уровня — рыночные данные, кроме котировок, отнесенных к 1-му уровню, которые наблюдаются по данному активу или обязательству либо прямо (непосредственно цены), либо опосредованно (данные, основанные на ценах).

Исходные параметры 3-го уровня — ненаблюдаемые исходные параметры для данного актива или обязательства.

Важность оценок по справедливой стоимости достаточно высока из-за их влияния на такие показатели деятельности предприятия, как величина активов, финансовый результат и капитал. Вольно или невольно сделанные ошибки и неточности в применении оценок и определении суммы справедливой стоимости как на этапе первоначального признания, так и при последующем признании активов и обязательств могут привести к искажениям данных показателей и в итоге оказать негативное влияние на финансовую отчетность. В свою очередь, это может стать причиной сужения возможностей финансирования и заимствования, ухудшения взаимодействия с контрагентами и т.д. Исходя из ранее сказанного представляется, что закреплённая в МСФО (IFRS) 13 иерархия источников справедливой стоимости фактически прорисовывает четкую методологическую цепочку, следование которой поможет избежать ошибок и некорректных оценок.

Другой важный аспект обнаружения данного стандарта заключается в том, что приведение «к единому знаменателю» подходов и последовательности их применения для достижения наиболее достоверных результатов оценки справедливой стоимости активов и обязательств позволило обеспечить сопоставимость результатов оценки различных предприятий. Ранее такое сравнение было затруднительным по причине отсутствия единообразия. В таких условиях составители отчетности, используя многообразие подходов и методов, представленное стандартами, по-разному понимали и применяли их в практике оценки. Пользователи отчетности в итоге имели результаты оценок, сравнение которых было по данной причине некорректным, что отрицательно сказывалось на качественных характеристиках отчетности и уровне ее достоверности. Введение в действие МСФО (IFRS) 13 в значительной степени позволило решить и данную проблему.

Список литературы

1. Баженов О.В. Комплексный анализ финансового состояния предприятий медной промышленности

на основе бухгалтерской отчетности, сформированной в соответствии с РПБУ и МСФО. Сопоставимость полученных результатов // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 36. С. 2— 9.

2. Ильшева Н.Н., Неверова О.С. Справедливая стоимость как метод оценки: настоящее и будущее // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 7. С. 48— 53.

3. О 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.

4. О введении в действие и прекращении действия документов Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации: приказ Минфина России от 18.07.2012 № 106н.

5. Рожнова О.В. Актуальные вопросы оценки по справедливой стоимости активов и обязательств // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 23. С. 2— 8.

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

On the way to international standards

DEVELOPING FAIR VALUE MEASUREMENT IN LIGHT OF IFRS 13 APPLICATION

Nina N. ILYSHEVA,
Ol'ga S. NEVEROVA

Abstract

The current phase of accounting development in the Russian Federation suggests a gradual transition to International Financial Reporting Standards (IFRS), which are based on the methodology of measuring accounting items at fair value. The purpose of the publication is to consider the theoretical principles of developing the measurement of accounting items at fair value in light of IFRS 13 “Fair Value Measurement” adoption. To achieve this goal it is neces-

sary to solve the following problems: to explore the definition of “fair value” term and identify its place in the international systems regulating accounting; to specify the scope of IFRS 13 application in today’s environment; to present and describe the main levels in the fair value hierarchy. The object of the study is economic entities, which maintain accounting under International Financial Reporting Standards. The subject of the study is IFRS 13 “Fair Value Measurement”. The reliability of the conclusions made by