

Павлюченко Татьяна Николаевна

кандидат экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита
Воронежского государственного аграрного
университета имени императора Петра I

**ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА,
ПРЕДНАЗНАЧЕННЫЕ ДЛЯ ПРОДАЖИ,
КАК ОСОБАЯ КАТЕГОРИЯ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Аннотация:

В статье проанализированы существующие и возможные тенденции развития бухгалтерского учета внеоборотных активов, предназначенных для продажи, что позволило обосновать необходимость их обособленного учета в системе бухгалтерских счетов. Сделан вывод, что в настоящее время система бухгалтерского учета находится в состоянии реформирования и постоянного совершенствования, определены тенденции ее развития, а также доказано, что трансформационные процессы, происходящие в экономике, информационном обеспечении хозяйственной деятельности предприятий, накладывают значительный отпечаток на развитие учетной системы организации, в частности на учет основных средств.

Ключевые слова:

активы для продажи, бухгалтерский учет, бухгалтерские счета, внеоборотные активы, основные средства.

Pavlyuchenko Tatiana Nikolayevna

PhD in Economics, Assistant Professor,
Accounting and Auditing Department,
Voronezh State Agrarian University
named after Emperor Peter I

**THE FIXED ASSETS
HELD FOR SALE
AS A SPECIAL CATEGORY OF
ACCOUNTING**

Summary:

The article analyzes the current and potential development trends of accounting non-current assets held for sale, which allows the author to justify the need for their separate account in the accounting system. It is concluded that the current accounting system is in a state of reformation and continuous improvement, the trends of its development are defined, and also it is proved that the transformation processes taking place in the economy, information support of business affect significantly the development of the accounting system of a company, in particular, the fixed assets accounting.

Keywords:

assets held for sale, accounting, accounts, non-current assets, fixed assets.

В связи с развитием мировой экономики проблема удовлетворения потребностей внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности в учетной информации приобрела еще большую актуальность. Основой проведенного научного исследования является системный подход, раскрывающий значение активов для продажи как особой категории бухгалтерского учета.

Согласно действующей практике ведения бухгалтерского учета все операции по движению основных средств можно разделить на шесть групп [1]:

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

Проект федерального стандарта «Учет основных средств», разработанный на основе МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», введенный в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина № 36 от 02.04.2013 «О введении в действие и прекращении действия документов международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации», дополняет указанный перечень новой, седьмой группой – основные средства, предназначенные для продажи.

Проект федерального стандарта «Учет основных средств» предполагает обязанность экономического субъекта осуществить перевод объектов основных средств при наличии решения о предполагаемой продаже в течение 12 месяцев в состав долгосрочных активов, предназначенных для продажи.

Данное положение соответствует критериям признания активов предназначенными для продажи, прописанным в МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»: принятое руководителем решение о реализации актива либо заключенный с покупателем договор купли-продажи объекта основных средств и возможность реализации долгосрочного актива в текущем состоянии. В том случае, когда долгосрочный актив

продолжает использоваться в текущей деятельности организации, он не может быть признан предназначенным для продажи даже при наличии документального подтверждения предполагаемой реализации [2].

Возможность уменьшения стоимости активов предусмотрена также нормами ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности». Согласно п. 5 ПБУ 16/02 активы могут быть отнесены к прекращаемой деятельности в том случае, если они будут проданы, погашены или иным образом выбывают в результате прекращения части деятельности организации.

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

1) при передаче основных средств в операционную аренду осуществляется перевод в категорию инвестиционного имущества;

2) инвестиционное имущество переводят в состав основных средств с момента начала использования объекта в качестве недвижимости непосредственно собственником;

3) при принятии решения о предполагаемой продаже осуществляется перевод основных средств в категорию долгосрочных активов, предназначенных для продажи.

Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, для учета основных средств предусмотрены следующие счета [4]:

01 «Основные средства» (активный счет);

02 «Амортизация основных средств» (пассивный счет);

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

Счет 01 «Основные средства» предназначен для обобщения информации по всем видам основных средств, имеющихся в собственности организации. Активы, классифицированные как предназначенные для продажи, не могут быть учтены в составе основных средств. Подтверждением этому является критерий признания основных средств: «Актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта». В связи с чем возникает вопрос, в какой именно момент организация-продавец должна списать предназначенный для продажи объект со счета 01 «Основные средства»: в момент подписания акта приемки-передачи или после государственной регистрации перехода права собственности на объект от продавца к покупателю?

В соответствии с п. 29 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», стоимость объекта основных средств подлежит списанию с бухгалтерского учета при выбытии актива, в том числе в случае продажи [5].

Учитывая специфический характер активов, в отношении которых принято решение о продаже, представляется целесообразным осуществлять обособленный учет подобных активов на отдельном счете, например, на счете 06 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи». На данном счете будет обобщена информация по всем активам (основным средствам, биологическим активам и инвестиционному имуществу), в отношении которых принято решение последующей продажи, по основным средствам, приобретенным исключительно для продажи, а также информация о выбытии данных активов.

Выделение аналитических счетов к 06 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи» позволит:

– систематизировать данные о стоимости активов, предназначенных для продажи;

– систематизировать учет по отдельному объекту учета.

Предлагаемая номенклатура субсчетов к счету 06 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи» может включать:

06/1 «Земельные участки»;

06/2 «Здания, сооружения и передаточные устройства»;

06/3 «Машины и оборудование»;

06/4 «Транспортные средства»;

06/5 «Продуктивный скот»;

06/6 «Многолетние насаждения»;

06/7 «Другие основные средства».

В проекте стандарта отмечено, перевод в состав долгосрочных активов, предназначенных для продажи, производится на наиболее позднюю из двух дат – на дату принятия решения о предстоящей продаже либо на дату прекращения эксплуатации.

На счетах бухгалтерского учета на дату перевода объекта основных средств в категорию предназначенных для продажи отражают факт списания основного средства:

Дт 01/11 «Выбытие основных средств»;

Кт 01 «Основные средства»;

Дт 02 «Амортизация основных средств»;

Кт 01 «Основные средства».

МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» предполагает две модели учета подобных активов:

– по балансовой стоимости (остаточная стоимость для основных средств);

– по справедливой стоимости (текущая рыночная стоимость, уменьшенная на сумму предполагаемых расходов на реализацию актива) [6].

На счете 06 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи» актив должен отражаться по наименьшей из двух стоимостей:

Дт 06 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи»;

Кт 01 «Основные средства».

Если балансовая стоимость актива превышает его текущую рыночную стоимость за вычетом расходов на реализацию, результат такого превышения является суммой первоначального обесценения и отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в составе расходов по инвестиционной деятельности:

Дт 91 «Прочие доходы и расходы»;

Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При превышении текущей рыночной стоимости над балансовой стоимостью, не превышающей сумму накопленного обесценения по активу, разница также отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы», но уже в составе доходов:

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

Кт 91 «Прочие доходы и расходы».

Нередко возникает временной разрыв между датой передачи недвижимости покупателю на основании договора купли-продажи и датой государственной регистрации перехода права собственности на недвижимость к покупателю.

Одним из условий признания выручки в учете (ПБУ 9/99 «Доходы организации») является переход права собственности на товар от продавца к покупателю. Так как дата перехода права собственности на недвижимость определяется датой государственной регистрации, продавец может признать выручку от продажи недвижимости только на дату государственной регистрации прав на имущество:

Дт 91 «Прочие доходы и расходы»;

Кт 06 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи».

При реализации активов у организации возникают дополнительные расходы, связанные с подготовкой объекта к продаже, привлечением независимого оценщика, рекламой и пр. Указанные расходы на счетах бухгалтерского учета отражают записью:

Дт 91 «Прочие доходы и расходы»;

Кт 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т. д.

Задолженность покупателя по сделке включает стоимость реализуемого объекта и дополнительные расходы, возникающие при реализации, и отражается записью:

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

Кт 91 «Прочие доходы и расходы».

По результатам совершенной сделки выводится финансовый результат:

Дт 91 «Прочие доходы и расходы»;

Кт 99 «Прибыли и убытки».

Обособленное отражение основных средств, предназначенных для продажи, как самостоятельной категории бухгалтерского учета позволит определять параметры ресурсного потенциала предприятия, инвестиционные вложения в экономический оборот капитала, стоимость имеющихся основных средств, предназначенных для извлечения экономических выгод в процессе обычной деятельности, а также принимать более взвешенные управленческие решения.

Ссылки:

1. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет : учебник. 4-е изд., перераб. и доп. М., 2015. 681 с.
2. Борисенко В.В. Учет основных средств согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства» // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. 2014. № 11.
3. Колоскова О.Н., Костева Н.Н., Павлюченко Т.Н. Экономико-статистическое исследование эффективности использования сельскохозяйственных земельных угодий // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2013. № 3 (39). С. 120–128.
4. Кондраков Н.П. Указ. соч.
5. Павлюченко Т.Н., Сафонова О.А., Копытина М.Л. Переоценка основных средств // Вопросы экономики и управления : сб. ст. по материалам XXXV междунар. заоч. науч.-практ. конф. 2015. № 2 (35). С. 93–97.
6. Величковский А.В. Неопределенность и риск при оценке активов в бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 9.

References:

1. Kondrakov, NP 2015, *Accounting: the textbook*, 4 ed., Moscow, 681 p.
2. Borisenko, VV 2014, 'Accounting for fixed assets in accordance with IFRS (IAS) 16 "Fixed Assets"', *Official materials for an accountant. Comments and advice*, no. 11.
3. Koloskova, ON, Kosteva, NN & Pavlyuchenko, TN 2013, 'Economic and statistical study of the efficiency of use of agricultural land', *Herald of the Voronezh State Agrarian University*, no. 3 (39), p. 120-128.
4. Kondrakov, NP 2015, *Accounting: the textbook*, 4 ed., Moscow, 681 p.
5. Pavlyuchenko, TN, Safonova, OA & Kopytina, ML 2015, 'Revaluation of fixed assets', *Issues of Economics and Management: Sat. Art. Materials XXXV Intern. scientific and practical Conf.*, no. 2 (35), p. 93-97.
6. Velichkovsky, AV 2014, 'Uncertainty and risk in the valuation of assets in the financial statements in accordance with IFRS', *International accounting*, no. 9.