

ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ, ПРЕДНАЗНАЧЕННЫЕ ДЛЯ ПРОДАЖИ: СОСТАВ, ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

Наталья ДРАГОМИР

Молдавская Академия экономических знаний

В статье анализируется состав долгосрочных активов, предназначенных для продажи, рассмотрен порядок их признания и оценки, а также предложены счета для организации бухгалтерского учета этих элементов финансовых отчетов в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 5.

Ключевые слова: *долгосрочные активы, оборотные активы, текущие обязательства, продажа, план продажи, предназначенные для продажи, обоснованная цена продажи, справедливая стоимость, балансовая стоимость, себестоимость приобретения, расходы по продаже.*

ACTIVELE PE TERMEN LUNG DESTINATE VÂNZĂRII: COMPONENTĂ, RECUNOAȘTERE ȘI EVALUARE

În articol este analizată componența activelor pe termen lung destinate vânzării, este abordată procedura de recunoaștere și evaluare a lor, propuse conturi pentru organizarea evidenței contabile a acestor elemente ale dărilor de seamă financiară în conformitate cu IFRS (IFRS) 5.

Cuvinte-cheie: *active pe termen lung, activ circulant, datorii curente, vânzare, plan de vânzare, destinate vânzării, preț de vânzare rezonabil, valoare justă, valoarea contabilă, costul de achiziție, costuri generate de vânzare.*

NON-CURRENT ASSETS HELD FOR SALE: COMPOSITION, RECOGNITION AND MEASUREMENT

This article analyzes the composition of long-term assets, held for sale, and considers the procedure of their recognition and measurement. Additionally, this article proposes a set of accounts for the accounting organization of these elements of the financial statements in accordance with IFRS 5.

Keywords: *non-current assets, current assets, current liabilities, sales, sales plan, held for sale, reasonable selling price, fair value, the carrying value, acquisition costs, selling costs.*

Введение. Все субъекты национальной экономики, которые ведут бухгалтерский учет на основе двойной записи, за исключением публичных учреждений и субъектов, применяющих требования Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), с 1 января 2015 года в обязательном порядке осуществляют отражение экономических фактов на счетах, установленных Общим планом счетов бухгалтерского учета [1]. При этом следует заметить, что в разделе «Общие положения» данного нормативного акта указано, что он разработан на основе Национальных стандартов бухгалтерского учета (НСБУ) и регламентирует порядок отражения экономических фактов на счетах, который исходит из положений НСБУ [1]. В соответствии с указанным нормативным актом, по синтетическому счету второго порядка (субсчету) 2173 – «Недвижимость, предназначенная для продажи», рекомендовано вести учет долгосрочных активов, удерживаемых для продажи в виде недвижимости. Однако в НСБУ «Запасы» [2] какие-либо положения относительно состава, признания, оценки таких активов, их перевода в категорию предназначенных для продажи и обратно и другие специфические вопросы их учета отсутствуют. При этом в нем содержится указание на то, что «...в категорию товаров также включаются здания, земельные участки и другое недвижимое имущество, находящееся во владении с целью продажи». Получилась неувязка: в действующем плане счетов предусмотрен субсчет для учета долгосрочных активов, предназначенных для продажи, а соответствующий НСБУ, регулирующий вопросы их учета, отсутствует. В сложившейся ситуации следует руководствоваться требованиями МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» [3]. В этой связи рассмотрим состав долгосрочных активов, предназначенных для продажи, порядок их признания и оценки в соответствии с МСФО (IFRS) 5, а также проанализируем корректность названия субсчета 2173, предусмотренного действующим планом счетов, и его применения для учета этих активов.

МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» предусматривает перевод в состав удерживаемых для продажи всех долгосрочных активов и выбывающих групп. При этом, под выбывающей группой стандарт подразумевает совокупность выбывающих активов субъекта «... вместе с прямо связанными с ними обязательствами в рамках одной операции» [3, п.4].

В составе этой группы, согласно требованиям стандарта, могут учитываться не только долгосрочные, а любые активы и обязательства субъекта, включая оборотные активы, текущие обязательства, а также активы, исключенные из стандарта и регулируемые другими МСФО в части требований к оценке, а именно:

- отложенные налоговые активы (МСФО (IAS) 12 «Налог на прибыль»);
- активы, возникающие в результате вознаграждений работникам (МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);
- финансовые активы (МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»);
- инвестиционная недвижимость, учитываемая по справедливой стоимости, (МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество»);
- долгосрочные активы, оцениваемые по справедливой стоимости, за вычетом расходов на продажу (МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»);
- права по договорам страхования (МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования») [3, п.4,5].

На основании положений п.1 стандарта можно заключить, что классификация долгосрочных активов в указанную группу осуществляется с прекращением деятельности субъекта или его отдельного компонента (сегмента – подразделения), так как в этой ситуации следует применять другие модели (методы) оценки и критерии признания различных статей финансовых отчетов. При этом долгосрочные активы должны быть переведены в состав оборотных, поскольку их продажа предусматривается в течение 12 месяцев.

В соответствии с п.п. 6 – 8 МСФО (IFRS) 5, отдельный актив (выбывающую группу) следует классифицировать как предназначенный для продажи, если:

- его балансовая стоимость будет возмещена в операции продажи, а не продолжающегося использования (через начисление амортизации). Для этого актив (выбывающая группа) имеется в наличии и подготовлен для немедленной продажи;
- продажа в высокой степени вероятна, (составлен план продажи, инициирована активная программа поиска покупателя и выполнения плана; установлена обоснованная цена продажи в сравнении с текущей справедливой стоимостью актива и ожидается, что продажа будет осуществлена в пределах одного года с даты его квалификации как предназначенного для продажи; план продажи был утвержден руководством предприятия, одобрен акционерами и не предусматривает никаких изменений или его отмены в течение одного года).

Согласно п. 9 IFRS 5, период, на протяжении которого актив (выбывающая группа) рассматривается как удерживаемый для продажи, может превышать 12 месяцев, если причиной тому являются события или обстоятельства, не контролируемые предприятием:

- на дату исполнения плана продажи долгосрочного актива со стороны других субъектов (кроме покупателя) ожидается наложение условий на передачу актива (или выбывающей группы), которые обусловят продление периода завершения его продажи;
- субъект неожиданно получает информацию от покупателя, что он покупает актив (выбывающую группу), ранее классифицированный в качестве предназначенного для продажи, выдвигая условия, которые продлевают период завершения его продажи;
- на протяжении года возникли обстоятельства, которые считались маловероятными, в результате которых актив (выбывающая группа), классифицированный как предназначенный для продажи, не был продан до конца установленного периода.

Если долгосрочный актив (выбывающую группу) планируется передать в обмен на другой актив (выбывающую группу) в течение 12 месяцев, он (группа) будет классифицирован как предназначенный для продажи.

В случае покупки долгосрочного актива (выбывающей группы) для последующей продажи, он классифицируется как удерживаемый для продажи, если продажа предусмотрена в течение года с

момента покупки, а критерии его признания, которые не удовлетворялись на дату покупки, будут удовлетворены в короткий период (3 месяца) после этой даты.

Когда указанные выше критерии признания выполняются после текущего отчетного периода, но до утверждения финансовой отчетности, то в примечании к ней субъект должен раскрыть информацию о начавшейся подготовке долгосрочного актива к продаже.

Если же эти критерии выполняются субъектом после отчетной даты и утверждения финансовой отчетности, долгосрочный актив (выбывающая группа) не будет признан в категории «предназначенный для продажи», так как исторически их выполнение соответствует следующему отчетному периоду.

Долгосрочный актив или выбывающая группа, предполагаемые к выбытию без продажи, не признаются как предназначенные для продажи. К ним относятся:

- временно законсервированные долгосрочные активы;
- долгосрочные активы, которые ликвидируются в результате их полного физического износа или экономически нецелесообразного использования в дальнейшем.

Оценка долгосрочного актива (группы выбывающих активов), классифицируемого как предназначенный для продажи, осуществляется по наименьшей из балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов по продаже.

В случае приобретения субъектом долгосрочного актива или выбывающей группы исключительно для последующей продажи, актив или группа классифицируются как удерживаемые для продажи на дату приобретения (если согласно составленному плану предусмотрена их продажа в течение года). В таком случае актив (выбывающая группа) оценивается по наименьшей из себестоимости приобретения и справедливой стоимости за вычетом расходов по продаже.

Когда актив (выбывающая группа) приобретен субъектом в результате объединения компаний, он оценивается по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу (п. 16 МСФО (IAS) 5).

Если субъект планирует продать актив (группу выбывающих активов) в период, превышающий год, то, согласно положениям МСФО (IAS) 5, предполагаемые расходы по продаже необходимо определять по дисконтированной сумме. Любое увеличение дисконтированной стоимости предполагаемых расходов по продаже, возникшее в течение этого периода, с течением времени признается как финансовые расходы.

Согласно положениям п. 18 МСФО (IAS) 5, до классификации актива (выбывающей группы) по категории как предназначенного для продажи, его балансовая стоимость оценивается в соответствии с применяемыми стандартами.

В случае, когда в составе активов приобретенного подразделения (фирмы) имеются и запасы, и дебиторская задолженность, их балансовой стоимостью до их классификации как предназначенных для продажи будет являться

а) для запасов – наименьшая стоимость из фактической себестоимости и чистой стоимости реализации (МСФО (IAS) 2 «Запасы» или НСБУ «Запасы»).

б) для дебиторской задолженности – балансовая стоимость, скорректированная на уточненную сумму оценочных резервов, созданных для покрытия убытков от безнадежной (сомнительной) дебиторской задолженности.

Руководствуясь действующим планом счетов, отражение наличия и операций движения долгосрочных активов, классифицированных как предназначенные для продажи, следует осуществлять по субсчету 217.3. «Недвижимость, предназначенная для продажи», предусмотренному в составе счета 217 «Товары». Однако если учитывать, что МСФО (IFRS) 5 предусматривает перевод в состав категории удерживаемых для продажи долгосрочных активов, перечень которых значительно шире, чем недвижимость, то субсчет 217.3 следовало бы назвать «Долгосрочные активы, удерживаемые для продажи». Если же учесть, что МСФО (IFRS) 5 предусматривает классифицировать в эту категорию и выбывающие группы, включающие любые активы, то субсчет 217.3 следует назвать «Активы, предназначенные для продажи». Кроме того, стандарт требует раскрывать в балансе информацию о долгосрочных активах и активах выбывающей группы, классифицированных как предназначенные для продажи, отдельно от информации о других активах субъекта [3, п.38]. В этой связи категорию «Активы, предназначенные для продажи» следовало бы учитывать на отдельном синтетическом счете, а не в

составе товаров по счету 217. Для этих целей предлагается выделить в составе группы счетов 21 «Запасы» синтетический счет 218 с соответствующим названием: «Активы, предназначенные для продажи».

Информацию об обязательствах выбывающей группы, предназначенной для продажи, согласно требованиям стандарта, следует раскрывать в балансе так же, как по активам выбывающей группы, отдельно от информации о других обязательствах. При этом стандарт подчеркивает, что их не следует взаимозачитывать и представлять единой суммой. В этой связи предлагается в составе группы счетов 54 «Прочие текущие обязательства» предусмотреть синтетический счет первого порядка 545 «Обязательства выбывающей группы, предназначенной для продажи». При этом, в стандарте указано, что информация об активах и обязательствах, классифицированных как предназначенные для продажи, должна быть раскрыта в разрезе их основных видов либо непосредственно в балансе, либо в примечаниях к финансовым отчетам. С этой целью к предложенным синтетическим счетам необходимо предусмотреть следующие субсчета:

- к счету 218 «Активы, предназначенные для продажи»:
 - 2181 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи»;
 - 2182 «Долгосрочные активы выбывающей группы»;
 - 2183 «Оборотные активы выбывающей группы».
- к счету 545 «Обязательства выбывающей группы, предназначенной для продажи»:
 - 5451 «Долгосрочные обязательства выбывающей группы, предназначенной для продажи»;
 - 5452 «Текущие обязательства выбывающей группы, предназначенной для продажи».

Согласно требованиям МСФО (IFRS) 5, любые накопленные доходы или расходы, признанные в составе прочего совокупного дохода и относящиеся к долгосрочному активу или выбывающей группе, классифицированные как предназначенные для продажи, предприятие должно раскрывать отдельно. В этой связи предлагается в составе группы счетов 34 «Прочие элементы собственного капитала» выделить счет 344 «Накопленная прибыль / убытки от долгосрочных активов, предназначенных для продажи, или выбывающей группы».

Заключение. Принимая во внимание вышеизложенное, можно заключить:

1. МСФО (IFRS) 5 предусматривает перевод в состав удерживаемых для продажи не только недвижимости, а всех долгосрочных активов и выбывающих групп, которые включают не только долгосрочные, а любые активы и обязательства субъекта, в том числе оборотные активы и текущие обязательства.

2. Отдельный актив или выбывающая группа классифицируются как предназначенные для продажи, если их балансовую стоимость предполагается возместить при их продаже, а не при продолжающемся использовании. При этом продажа является в высшей степени вероятной. Долгосрочный актив или выбывающая группа, предполагаемые к выбытию без продажи, не могут быть признаны как предназначенные для продажи.

3. Классификация актива или выбывающей группы в качестве предназначенных для продажи обуславливает изменение методов их оценки, которые зависят от того, находились ли они в составе имущества субъекта или поступили в результате объединения компаний либо приобретены с целью их последующей продажи. При этом долгосрочные активы следует переводить в состав оборотных.

4. До момента классификации актива (выбывающей группы) по категории как предназначенного для продажи, его балансовая стоимость оценивается в соответствии с применяемыми стандартами.

5. Для возможности организации бухгалтерского учета, обеспечивающего раскрытие в балансе информации о долгосрочных активах, активах и обязательствах выбывающей группы, классифицированных как предназначенные для продажи, отдельно от информации о других активах и обязательствах субъекта, а также для обособленного учета накопленных доходов или расходов, признанных в составе прочего совокупного дохода и относящихся к долгосрочному активу или выбывающей группе, предложено выделить счета:

- 218 «Активы, предназначенные для продажи»;
- 545 «Обязательства выбывающей группы, предназначенной для продажи»;
- 344 «Накопленная прибыль/убытки от долгосрочных активов, предназначенных для продажи, или выбывающей группы».

Рассмотренный порядок классификации долгосрочных активов (выбывающей группы) в качестве предназначенных для продажи и их оценки, а также предложения по организации учета в части выделения соответствующих счетов, будут способствовать обеспечению раскрытия информации об этих активах в финансовых отчетах, представляемых хозяйствующими субъектами, в соответствии с требованиями, предусмотренными МСФО (IFRS) 5.

Литература:

1. *Общий план счетов бухгалтерского учета* [изучено 25 октября 2013]. Доступно: <http://minfin.md>;
2. *НСБУ «Запасы»* [изучено 25 октября 2013]. Доступно: <http://minfin.md>;
3. МСФО (IFRS) 5 «*Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность*» [изучено 25 февраля 2016]. Доступно: <http://minfin.md>.

Prezentat la 07.04.2016