

Экономические вопросы управления

Лукашова И.А., Головащенко Е.М.

Классификация учетной категории «активы»

Лукашова Инна Александровна — кандидат экономических наук, доцент, Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского, Донецк.

E-mail: lukashovainna@mail.ru

SPIN-код РИНЦ: [9186-2380](#)

Головащенко Елена Михайловна — кандидат экономических наук, доцент, Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского, Донецк.

E-mail: alinagolovashenko@3g.ua

SPIN-код РИНЦ: [1087-8172](#)

Аннотация

Основная цель статьи — разработка направлений гармонизации классификации активов как учетной категории в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности и их представления в бухгалтерском балансе.

Теоретической основой написания данной статьи явились методологические и общенаучные принципы проведения комплексных исследований.

В статье рассмотрены вопросы определения характерных классификационных признаков активов предприятий и организаций как учетной категории и их представления в бухгалтерском балансе на основе исследования теоретических положений и практики учета России, Украины, Германии, Франции, США и Японии. Ученые предлагают разные подходы к группированию активов и отражению их в балансе, в результате чего возникают противоречия относительно классификационных признаков, что в конечном итоге может привести к искажению информации, которую предоставляет бухгалтерский учет. Процесс управления активами включает в себя, прежде всего, управление их жизненным циклом с целью оптимизации и эффективности использования. Для обеспечения данного процесса необходим подробный учёт всех событий и фактов, связанных с активами. Достоверная учетная информация об активах на каждой стадии жизненного цикла влияет на формирование показателей бухгалтерской финансовой отчетности, а также на расчет аналитических показателей по их данным. Кроме того, на качество учетной информации, необходимой для принятия управленческих решений относительно реализации мероприятий, направленных на повышение эффективности использования активов, влияет правильное представление активов предприятия в бухгалтерском балансе.

Вышеописанная проблема предопределяет необходимость систематизации существующих подходов к классификации активов предприятий и организаций для ее усовершенствования с целью обеспечения достаточной аналитической и достоверной учетной информации об объектах как учетной категории. Нами уточнены классификационные признаки с целью группировки активов как учетных категорий в бухгалтерском балансе. Предложена классификация активов в соответствии с требованиями МСФО с уточнением объектов краткосрочных и долгосрочных активов. Рекомендовано ввести новую учетную категорию «инвестиционные активы», а также обоснована ее необходимость.

Ключевые слова

Управление активами; учетная категория; активы; инвестиционные активы; финансовые активы; основные средства; внеоборотные активы, предназначенные для продажи и группы выбытия.

Детальное исследование классификации «активов» в экономической науке является одним из важнейших вопросов, который требует профессионального рассмотрения, что обусловлено сложностью и значимостью этой категории как важнейшей составной части экономического потенциала предприятий и организаций.

Ученые внесли значительный вклад во всестороннее исследование активов с точки зрения их экономического содержания, оценки, классификации, порядка представления. Данная категория имеет разнообразные определения с позиций таких областей знаний, как экономика предприятия, менеджмент, бухгалтерский учет, контроллинг, логистика и др.

Однако следует учитывать, что категория «активы» эволюционирует по составу и структуре. Относительно новыми видами активов являются: интеллектуальная собственность; инвестиционные активы; внеоборотные активы, удерживаемые для продажи; отложенные налоговые активы; гудвилл и др. Появление новых видов активов свидетельствует о наличии исторического аспекта формирования сущности их понятия¹ и необходимости периодического уточнения их классификации с целью совершенствования учета и представления в бухгалтерском балансе.

Целью исследования в данной статье является уточнение характерных классификационных признаков категории «активы» как объектов бухгалтерского учета в части представления их в бухгалтерском балансе на основе исследования теоретических положений и практики учета России, Украины, Германии, Франции, США и Японии.

Предметом исследования являются теоретические, методологические и методические вопросы учета категории активов предприятий и организаций.

Теоретической и методологической основой исследования стали основные положения и выводы, сформулированные в научных трудах ведущих российских и украинских ученых в области бухгалтерского учета, законодательные и нормативные документы, регулирующие вопросы учета активов предприятий России, Украины и других стран, а также международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

При определении активов, как правило, указывают отдельные их характеристики, такие как право собственности, форма существования, виды оценки их стоимости — то есть те особенности, которые присущи активам как объектам управления в ходе хозяйственной деятельности предприятия.

¹ Скоробогатова В.В. Исторический аспект формирования сущности понятия «активы» // Вестник ЖДТУ. 2011. № 4 (58). С. 139–141.

Украинское национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета (НП(С)БУ 1) «Общие требования к финансовой отчетности» трактует активы в соответствии с МСФО 16 «Основные средства»: активы — это ресурсы, контролируемые предприятием в результате прошлых событий, использование которых, как ожидается, приведет к получению экономических выгод в будущем². Следует отметить, что такая трактовка, а также критерии их признания аналогичны в большинстве стран.

Так, в *SFAC 6 (Statement of Financial Accounting Concepts, США)* активы определяются как вероятные будущие выгоды, обусловленные предшествующими хозяйственными операциями или событиями, которые контролируются хозяйствующей единицей³. Любой актив имеет три существенные характеристики, которые являются обязательными: доходность (способность приносить доход); нахождение в распоряжении руководства (для задействования по усмотрению); пригодность к использованию в данный момент (для использования по назначению).

В российском законодательстве понятие активов не закреплено. Общий их признак — способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем — формулируется на уровне частных определений категорий «основные средства» и «нематериальные активы»⁴.

Аналогично близкое по смыслу к определениям МСФО, *GAAP (Generally Accepted Accounting Principles —* Общепринятые Принципы Бухгалтерского Учета, США) и НП(С)БУ 1 общее определение «имущества», которое отождествляется с понятием активов, сформулировано в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России: «Имуществом признаются хозяйственные средства,

² Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”» // ЛІГА:ЗАКОН [Информационно-правовой портал].

URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE22868.html (дата обращения: 23.10.2016).

³ Statement of Financial Accounting Concepts No 6 / Financial Accounting Standards Board. December 1985. URL: <http://www.fasb.org/resources/ccurl/792/293/CON6.pdf> (accessed: 18.05.2016).

⁴ Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет основных средств” ПБУ 6/01» (Зарегистрировано в Минюсте России 28.04.2001 № 2689) // КонсультантПлюс [Информационно-правовой портал].

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/ (дата обращения 28.10.2016); Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет нематериальных активов” (ПБУ 14/2007)» (Зарегистрировано в Минюсте России 23.01.2008 № 10975) // КонсультантПлюс [Информационно-правовой портал].

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/ (дата обращения: 23.10.2016).

контролируемые организацией в результате прошлых событий ее хозяйственной деятельности, и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем»⁵.

Таким образом, можно выделить два основных подхода к определению активов предприятий и организаций:

1) активы как способ размещения и использования ресурсов предприятия — т. е. это объекты с определенным функциональным назначением;

2) активы как расходы, понесенные в результате предшествующих операций с целью получения дохода от их дальнейшего использования — т. е. это отсроченные расходы, осуществленные в текущем периоде.

Определяя актив как имущество, можно придерживаться или юридической, или экономической трактовок. Имущество в юридическом смысле представляет собой совокупность подлежащих оценке в денежном выражении благ, юридически закрепленных за конкретным субъектом права. Экономическая трактовка активов определяет их как имущество, которое можно изъять у предприятия. Отсюда следует, что объекты учета, отражаемые в активе баланса, подразделяются на две группы: имущество, т. е. то, что можно изъять, и отвлеченные средства (дебиторская задолженность, расходы будущих периодов, долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения).

По мнению В.В. Ковалева, на практике четкого различия между юридическим и экономическим подходами не делается, поэтому в настоящее время наибольшее распространение получили две взаимосвязанные трактовки актива баланса, условно называемые предметно-вещественной и расходно-результатной, разработанные соответственно в рамках статической и динамической концепций учета⁶.

Согласно предметно-вещественной трактовке, в активе баланса показывают состав, размещение и фактическое целевое использование средств предприятия. Основной акцент делают на функциональном назначении приобретенных хозяйственных средств, т. е. на то, во что вложены финансовые ресурсы предприятия. В соответствии с этим подходом, актив баланса — это средства, которые могут быть подтверждены инвентаризацией. Однако подобная интерпретация актива баланса не соответствует сущности и составу активов в настоящее время. В современном виде активы представлены рядом статей, которые невозможно отнести к имуществу,

⁵ Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России // КонсультантПлюс [Информационно-правовой портал]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17312/ (дата обращения 17.05.2016).

⁶ Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. М.: Финансы и статистика, 2004.

подтверждаемому инвентаризацией. К таковым относятся, в частности, отложенные налоговые активы, гудвилл и интеллектуальная собственность.

Согласно расходно-результатному подходу, актив баланса представляет собой величину расходов предприятия, осуществленных в результате предшествующих операций и финансовых сделок и понесенных ради возможного получения будущих доходов.

Известно, что активы предприятий и организаций достаточно разнообразны, и поэтому для их отражения в бухгалтерском учете необходима научно обоснованная классификация. Во главу угла при этом ставится заинтересованность собственников предприятий и руководителей организаций в эффективном функционировании активов, а также в организации системы действенного контроля за их использованием. В настоящее время в экономической науке сложилось множество подходов к классификации активов предприятия, выделены различные признаки их деления на соответствующие виды, что опять-таки, как указывалось ранее, обусловлено исследованием этой категории с позиций различных специальных областей знания.

По нашему мнению, в бухгалтерском учете категорию активов необходимо рассматривать по тем классификационным признакам, которые в основном используются при их оценке и отображении на счетах и в отчетности. К числу основных таких классификационных признаков активов можно отнести: право собственности; характер оборота или стадии кругооборота; форма существования; функциональное назначение; характер участия в видах деятельности предприятия; характер использования; форма экономической выгоды от их содержания и использования; ликвидность. Кроме того, важным квалификационным признаком для отдельных видов активов является характер отражения амортизации. Проанализируем классификационные признаки активов с целью уточнения их группировки.

Одним из требований Положения бухгалтерского учета (ПБУ) 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» является разделение активов и обязательств в балансе на краткосрочные и долгосрочные в зависимости от срока обращения (погашения)⁷. При этом если для обязательств в российском балансе прямо предусмотрены специальные разделы «Долгосрочные обязательства» и

⁷ Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Бухгалтерская отчетность организации” (ПБУ 4/99)» // КонсультантПлюс [Информационно-правовая система]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/ (дата обращения: 23.10.2016).

«Краткосрочные обязательства», то активы классифицируются на внеоборотные и оборотные, а не на долгосрочные и краткосрочные.

Это обусловлено, на наш взгляд, тем, что среди перечисленных выше классификационных признаков по их значимости для определения экономической сущности и в качестве учетных категорий наиболее важными являются характер оборота или стадии кругооборота актива. Признак, по которому осуществляется деление активов на внеоборотные и оборотные, можно сформулировать как характер участия в производственном процессе с позиций особенностей оборота. Представление активов отдельными разделами в бухгалтерском балансе (внеоборотными и оборотными) позволяет оценить их оборачиваемость, а в отдельных случаях — ликвидность баланса (рассчитать коэффициенты оборачиваемости и ликвидности), определить собственные вложения в имущество и наличие собственных оборотных средств.

По требованиям МСФО, классификация позволяет определить долю чистых активов в составе оборотного капитала и часть активов, используемых при проведении долгосрочных операций. По международным стандартам активы, которыми владеет предприятие, отображаются в балансе с делением их на краткосрочные и долгосрочные. Классификация активов, используемая в зарубежной практике на примере отдельных стран, приведена в Таблице 1.

Таблица 1. Классификация активов в зарубежной практике учета⁸

Требования МСФО	Классификация активов	Страны	Классификация активов в разделах баланса
Требования МСФО	1. Краткосрочные активы 2. Долгосрочные активы	США	1. АКТИВЫ
		Франция Япония	1. Внеоборотные активы 2. Оборотные активы
		Германия	1. Внеоборотные активы 2. Оборотные активы 3. Предоплаты

Исследования подтверждают наличие различий содержания и структуры баланса группы компаний по международным и российским стандартам учета и отчетности⁹.

По мнению Н.И. Бондарчук, именно деление активов на внеоборотные и оборотные является правильным, поскольку главным классификационным признаком

⁸ Источник: составлено авторами.

⁹ Глуценко А.В., Суржикова Н.А. Различия содержания и структуры баланса группы компаний по международным и российским стандартам учета и отчетности // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3. Экономика. Экология. 2009. № 1 (14). URL: <http://ores.su/ru/journals/vestnik-volgogradskogo-gosudarstvennogo-universiteta-seriya-3-ekonomika-ekologiya/2009-nomer-1/a27827> (дата обращения: 28.10.2016).

активов, вытекающим из анализа ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», является не долгосрочность и краткосрочность, а участие активов в обороте¹⁰.

Но, с другой стороны, следует обратить внимание, что под термином «внеоборотные активы» понимаются активы, не участвующие в хозяйственном обороте. Российский ученый Я.В. Соколов в своей книге «Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней» отмечал, что разделение активов на оборотные и внеоборотные достаточно условно. Еще «со времен Л. фон Мизеса стало понятно, что все средства, вложенные в хозяйство, находятся в обороте, и вся разница только во времени оборота»¹¹. И с этим следует согласиться, поскольку известно, что внеоборотные активы, используемые в процессе производственной деятельности предприятия, переносят свою стоимость частями в виде амортизации на стоимость продукции и постепенно возмещаются потребителями этой продукции. То есть амортизация производственных основных средств и нематериальных активов — это процесс возмещения их износа постепенным переносом стоимости этих основных средств и нематериальных активов (с учетом расходов на их приобретение и улучшение) на стоимость вновь созданной продукции, работ или услуг. Другой вопрос, что не по всем видам основных средств и нематериальных активов начисляется амортизация.

Таким образом, долгосрочность и краткосрочность в соответствии с классификацией по МСФО и GAAP — это признак длительности участия активов в обороте деятельности предприятия или по срокам их использования.

По мнению Н.И. Бондарчук, разделение активов на внеоборотные и оборотные, а также на долгосрочные и краткосрочные не является классификацией по одному и тому же признаку, так как долгосрочность актива не всегда однозначно влечет за собой необходимость его отражения в бухгалтерской отчетности в составе внеоборотных активов. К тому же, существуют такие классификационные признаки, как характер участия актива в видах деятельности предприятия и его функциональное назначение.

Определенные виды внеоборотных активов могут соответствовать признаку не долгосрочности, а краткосрочности. К примеру, это внеоборотные активы, удерживаемые для продажи: решение о продаже внеоборотного актива принято, но актив в его нынешнем состоянии не готов к немедленной продаже, при этом осуществление сделки под вопросом. Именно поэтому главным классификационным признаком активов,

¹⁰ Бондарчук Н.И. Современные проблемы классификации активов // Вестник ПНИПУ. Социально-экономические науки. 2014. № 1 (22). С. 117–124.

¹¹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: ЮНИТИ, 1996.

вытекающим из анализа ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», является не долгосрочность и краткосрочность, а участие активов в обороте.

Представленная классификация активов на внеоборотные и оборотные, а также на долгосрочные и краткосрочные, на наш взгляд, в определенной мере позволяет рассмотреть основные характеристики большинства видов активов предприятия, но не всех.

В украинской практике учета активы в балансе разделены не на два, а на три раздела: 1) внеоборотные активы; 2) оборотные активы; 3) внеоборотные активы, предназначенные для продажи и группы выбытия. Последняя группа появилась не так давно в практике учета и с момента своего появления является объектом аналитических исследований¹². В России в 2011 году впервые в документе Министерства финансов рассмотрен вопрос реклассификации активов в связи с изменением их назначения¹³. На Украине же Положение (стандарт) бухгалтерского учета 27 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» было утверждено приказом Министерства финансов Украины в 2003 году и сейчас действует в редакции 2013 года¹⁴. По международным стандартам предусмотрен МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»¹⁵.

Проанализируем обоснованность выделения отдельной группы внеоборотных активов, предназначенных для продажи. С этой целью конкретизируем, какие объекты могут быть отнесены к этой группе. Основанием для отнесения внеоборотного актива в такую группу является изменение характера его участия в видах деятельности предприятия и, соответственно, функционального назначения. Относятся к этой группе внеоборотные активы (или реализуемая группа), которые предназначены для продажи, если их балансовая стоимость будет возмещена благодаря сделке купли-продажи, а не

¹² Гнилицкая Л.В. Особенности признания и порядок учета необоротных активов, удерживаемых для продажи // *Фінанси, облік і аудит*. 2010. № 15. С. 227–235; Моссаковский В.Б. Нерешенные вопросы учета необоротных активов // *Бухгалтерский учет и аудит*. 2010. № 5. С. 17–28; Чистякова Л.И. Учет необоротных активов, удерживаемых для продажи и групп выбытия // *Внешняя торговля, экономика, финансы*. 2014. № 1 (72). С. 170–174.

¹³ Письмо ФНС России от 31.03.2011 № КЕ-4-3/5085@ «О направлении письма Министерства финансов Российской Федерации от 22.03.2011 № 07-02-10/20» (вместе с Письмом Минфина России от 22.03.2011 № 07-02-10/20) // КонсультантПлюс [Информационно-правовой портал]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_112146/2c51558b4f4f4fb551242fc036780794892f7c6a/ (дата обращения: 23.10.2016).

¹⁴ Наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 № 617 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”» // ЛІГА:ЗАКОН [Информационно-правовой портал]. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG8375.html (дата обращения: 23.10.2016).

¹⁵ Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS) // МСФО под ключ [Информационно-правовой портал]. URL: <http://www.ifrs.org.ua/mezhdunarodny-e-standarty-finansovoj-otchyotnosti>

посредством дальнейшей эксплуатации. Согласно МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», П(С)БУ 27 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», а также Письму Минфина РФ от 22.03.2011 № 07-02-10/20, основные требования к таким активам включают в себя:

- переклассификация внеоборотного актива, т. е. перевод из внеоборотных активов в группу активов, предназначенных для продажи;

- переоценка по наименьшей из двух величин: по балансовой стоимости (до классификации актива в качестве предназначенного для продажи, с корректировкой на любую амортизацию или переоценку, которая была бы признана, если бы данный актив (или группа выбытия) не был классифицирован как предназначенный для продажи); либо по возмещаемой стоимости (на момент перевода из категории активов, предназначенных для продажи);

- отдельное представление в балансе группы активов, предназначенных для продажи, а также обязательства группы выбытия отдельно от других обязательств.

Таким образом, можно сделать вывод, что выделение отдельной группы внеоборотных активов, предназначенных для продажи, является обоснованным.

Известно, что теория бухгалтерского учета требует объединения статей активов баланса в разделы по характеру их оборота или стадиям кругооборота. Но также есть и требования вышеназванных нормативных документов относительно отдельного представления в балансе группы активов, предназначенных для продажи. Кроме того, как ранее указывалось, немаловажным классификационным признаком активов является степень их ликвидности, т. е. скорость превращения в денежную наличность. В итоге внеоборотные активы, решение о продаже которых принято, следует отражать в составе оборотных активов.

На наш взгляд, для выполнения требования нормативных документов об отдельном представлении в балансе группы активов, предназначенных для продажи, достаточно выделения отдельной статьи в составе оборотных активов. При этом классификационный признак (форма существования) внеоборотного актива, который готов к немедленной продаже, теряет свою актуальность, поскольку данный объект реклассифицирован.

В российской практике учета такие активы учитываются на счете 45 «Товары отгруженные» и представлены в составе оборотных активов, что вполне закономерно.

Исходя из классификации активов по характеру участия в деятельности, они делятся на операционные и неоперационные. Операционные активы (*operating assets*) являются неотъемлемой частью функционирования предприятия, а неоперационные активы (*non-operating assets*) не будучи таковыми, в свою очередь подразделяются на инвестиционные и избыточные.

Такая классификация и определение активов в большей степени раскрывают их экономическую сущность и предсказуемый характер операций относительно указанных активов.

Избыточные активы — это активы, которые находятся в собственности предприятия, но считаются лишними для его операционной деятельности; они не считаются необходимыми для производства продукции, товаров (работ, услуг); избыточные активы необходимы для будущих инвестиций и развития, или их используют в качестве обеспечения займа или в других коммерческих целях, не связанных с основной деятельностью предприятия. Именно к избыточным активам относят внеоборотные активы и группы выбытия, удерживаемые для продажи.

Инвестиционные активы нужны для получения нынешнего или будущего арендного дохода и/или для сохранения (увеличения) стоимости; они не предназначены для использования в производстве, в поставках продукции, товаров (работ, услуг), в административных целях или для продажи.

Что касается инвестиционных активов, исследование литературных источников показало, что при всем многообразии трактовок понятия «инвестиции» данная группа активов практически не рассматривается ни с позиции теории финансов, ни с позиции экономической теории¹⁶.

Как учетную категорию инвестиционные активы отождествляют с инвестиционной недвижимостью в трактовке МСФО 40 «Инвестиционное имущество»¹⁷. По мнению отдельных авторов, к инвестиционным активам относят

¹⁶ Водопьянова Е. Инвестиционная недвижимость: учетные моменты // Дебет-Кредит. 2013. № 22. URL: <http://dtk.com.ua/show/1%20bid15814.html> (дата обращения: 28.10.2016); Грачева Р.Е. Инвестиционная недвижимость: по статусу и оценка // Методология бухгалтерского учета [Сайт]. URL: <http://buhlaba.ru/bukhgalterskij-uchet/bukhgalterskij-uchet-po-psbu-ukr/investitsionnaya-nedvizhimost-po-statusu-i-otsenka.html/> (дата обращения: 23.10.2016); Горюцкая Н. Инвестиционная недвижимость: оценка, учет, отчетность // Финансовый директор. 2007. № 8 (60). С. 5–11; Золотухин А.Д. Основы учета инвестиционной недвижимости // Вестник налоговой службы Украины. 2009. № 33. С. 7–12; Кафка С.М. Основные средства: классификация для целей учета // Вестник ЖДГУ. 2013. № 1 (63). С. 292–297; Миронова А.А. Бухгалтерский учет инвестиционной недвижимости: опыт Украины // Міжнародний збірник наукових праць. 2009. Випуск 3 (15). С. 175–184; Чалый И. Инвестиционная недвижимость: с чего начать // Бухгалтерия. 2007. № 47. С. 50–55.

¹⁷ Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по международным стандартам. М.: Либра, 2004.

инвестиционную недвижимость и финансовые активы в виде долгосрочных финансовых вложений¹⁸.

Инвестиционные активы (в разной интерпретации) как учетную категорию исследуют в своих работах российские ученые Б.Г. Ганин (инвестиционная собственность)¹⁹, А.И. Кривцов (инвестиционные активы)²⁰, С.Н. Титова (инвестиционная собственность)²¹.

В российских стандартах бухгалтерского учета отсутствуют понятия «инвестиционная собственность» и «инвестиционные активы». С принятием изменений в ПБУ 6/01 в соответствии с приказом Минфина РФ от 12.12.2005 № 147н выделился близкий по содержанию вид активов «Доходные вложения в материальные ценности» как вложения организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное владение (временное владение и пользование) с целью получения дохода²².

По российским стандартам, в настоящее время доходные вложения в материальные ценности считаются частью основных средств и принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости исходя из фактически произведенных затрат на их приобретение, включая расходы по доставке, монтажу и установке. В балансе данный вид активов отражается в первом разделе актива баланса в строке 1160 «Доходные вложения в материальные ценности» как сальдо дебетовое по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности» минус сальдо кредитовое по счету 02 «Амортизация основных средств» (без учета амортизации по основным средствам, учитываемым по счету 01).

Доходные вложения в материальные ценности — близкий по содержанию вид инвестиционных активов, и по российским стандартам они являются частью основных средств. По нашему мнению, данная трактовка инвестиционных активов требует корректировки в целях гармонизации классификации активов как учетной категории в

¹⁸ *Горицкая Н.* Указ. соч.

¹⁹ *Ганин Б.Г.* Учет и оценка инвестиционной собственности: дис... канд. экон. наук. М., 2008.

²⁰ *Кривцов А.И.* Отражение инвестиционных активов в бухгалтерском учете // *Фундаментальные исследования.* 2015. № 6–2. С. 362–365.

²¹ *Титова С.Н.* Инвестиционная собственность в МСФО и российской практике // *Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты.* 2009. № 4 (32). URL: <http://finotchet.ru/print/articles/495/> (дата обращения 20.09.2016).

²² Приказ Минфина РФ от 12.12.2005 № 147н «О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету “Учет основных средств” ПБУ 6/01» // *Гарант* [Информационно-правовой портал]. URL: <http://base.garant.ru/12144382/> (дата обращения 20.09.2016).

соответствии с требованиями МСФО и представления в бухгалтерском балансе. Обоснуем это мнение.

Во-первых, получение объектов незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов и других необоротных активов, является следствием инвестиционной деятельности. К тому же, следствием инвестиционной деятельности могут быть как операционные, так и инвестиционные активы, что зависит от дальнейшего характера их участия в деятельности предприятия. Если объекты незавершенного производства и незавершенного строительства впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов и других внеоборотных активов с целью их использования в операционной деятельности, то они не могут быть отнесены к инвестиционным активам.

Вторым важным критерием признания инвестиционных активов является форма экономической выгоды от их содержания:

– если объект находится в операционной аренде, то в виде дохода от его использования (получение арендных платежей);

– если объект не находится в операционной аренде, то в виде дохода от владения актива за счет увеличения его стоимости (увеличение собственного капитала).

Такие специфические формы экономической выгоды в виде дохода от арендных платежей и увеличения собственного капитала присущи, на наш взгляд, как материальным, так и нематериальным инвестиционным активам.

Понятно, что инвестиционная недвижимость является инвестиционным материальным активом. Это и подтверждает МСО 1-4 Международных стандартов оценки имущества: «Недвижимость, или объект недвижимости, или недвижимое имущество (*real estate*), определяется как физический участок земли и относящиеся к нему выполненные человеком улучшения (в том числе и постройки). Это материальная, осязаемая “вещь”, которую можно посмотреть и потрогать, в совокупности со всеми сооружениями на земле, а также над или под ней»²³. Конкретизируем объекты инвестиционной недвижимости:

– земля, предназначенная для извлечения выгоды от повышения ее стоимости в долгосрочной перспективе, а не от ее продажи в краткосрочной перспективе;

²³ Международный стандарт оценки 1–4. Международные стандарты оценки имущества // КонсультантПлюс [Информационно-правовой портал]. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=EXP;n=303165;frame=30> (дата обращения: 23.10.2016).

– земля, дальнейшее предназначение которой на отчетную дату пока не определено;

– здание, сооружение, находящееся в собственности организации (или по договору финансовой аренды) и предоставленное в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды;

– здание, сооружение, не занятое в настоящее время, но предназначенное для сдачи в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды.

К числу активов, которые не являются инвестиционной недвижимостью, относятся:

– объекты, предназначенные для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности, или объекты незавершенного строительства и реконструируемые объекты, предназначенные для продажи (учитываются в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы»)²⁴;

– недвижимость, занимаемая владельцем (отражается в отчетности согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства»)²⁵;

– объекты незавершенного строительства или реконструируемые объекты недвижимости по поручению третьих лиц (применяются положения МСФО (IAS) 11 «Договоры строительного подряда»)²⁶.

Критерии признания инвестиционной недвижимости, таким образом, совпадают с общими критериями признания активов:

– существует вероятность притока в организацию будущих экономических выгод, связанных с инвестиционной собственностью;

– можно достоверно оценить стоимость инвестиционной недвижимости.

Какие же нематериальные активы могут быть отнесены к инвестиционным? По нашему мнению, любые из них.

Вышесказанное доказывает, что «инвестиционные активы» и «инвестиционная недвижимость» — термины не идентичные, а понятие «инвестиционные активы» имеет право на существование в качестве «учетной категории».

Кроме того, специфическую форму экономической выгоды в виде дохода от владения активом могут давать и финансовые активы (документы в бумажной и

²⁴ Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS) // МСФО под ключ [Информационно-правовой портал]. URL: <http://www.ifrs.org.ua/mezhdunarodny-e-standarty-finansovoj-otchyotnosti> (дата обращения: 01.11.2016).

²⁵ Там же.

²⁶ Там же.

электронной формах, у которых нет собственной стоимости, пока они не будут преобразованы в наличные средства). Наиболее распространенными примерами финансовых активов являются облигации, акции, депозитные сертификаты, банковские депозиты и т. п. Основанием для признания их долгосрочными активами является продолжительность использования и ликвидность.

Экономические выгоды от владения ими могут быть в виде процентов, дивидендов, рентных платежей, роялти, доли в прибыли других компаний. Это подтверждает наше мнение, что категория «инвестиционные активы» значительно шире, чем понятие «инвестиционная недвижимость», и форма существования инвестиционных активов может быть материальной, нематериальной и финансовой. А значит, как учетные категории имеют право существовать виды инвестиционных активов, представленные в Таблице 2.

Таблица 2. Группировка видов инвестиционных активов²⁷

Виды инвестиционных активов	
Долгосрочного использования	Краткосрочного использования
финансовые активы	инвестиционные активы, предназначенные для продажи
инвестиционная недвижимость	финансовые активы, удерживаемые до погашения
инвестиционные нематериальные активы	прочие текущие финансовые активы
инвестиционные материальные активы	инвестиционные материальные активы

Это вносит определенную ясность и в определение критериев признания инвестиционных активов. К таким критериям следует отнести:

- неиспользование актива в операционной деятельности;
- специфическая форма экономической выгоды в виде дохода от арендных платежей и увеличения собственного капитала (увеличение справедливой стоимости признанного объекта, проценты, а также увеличение дополнительного капитала) и их прямая связь с конкретным объектом инвестиционных активов.

В действующей практике Украины для всех видов инвестиционных активов используются два бухгалтерских счета — согласно Инструкции к Плану счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций²⁸. Это счет 14 «Долгосрочные финансовые инвестиции» и субсчет 100 «Инвестиционная недвижимость» в составе счета 10 «Основные средства».

²⁷ Источник: составлено авторами.

²⁸ Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591 «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» // ЛІГА:ЗАКОН [Информационно-правовой портал]. URL: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/RE20294.html (дата обращения: 23.10.2016).

Специальный счет, таким образом, предусмотрен для долгосрочных инвестиционных активов. Все остальные инвестиционные активы представлены как «инвестиционная недвижимость» и учитываются на субсчете 100 «Инвестиционная недвижимость» в составе счета 10 «Основные средства». На счете 10 «Основные средства» учитываются различные по форме существования виды «операционной недвижимости». Кроме того, в составе необоротных активов предусмотрены такие объекты учета, как «Основные средства», «Другие необоротные материальные активы» и «Нематериальные активы».

При этом, как уже указывалось выше, трактовки «инвестиционной недвижимости» и «операционной недвижимости», приведенные в П(С)БУ32 «Инвестиционная недвижимость», практически идентичны, за исключением одного критерия — целевого назначения. Но по форме существования операционная недвижимость в Плане счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций представлена рядом учетных категорий, а «инвестиционная недвижимость» нет.

Поэтому приведенные в стандарте определения «операционной недвижимости» и «инвестиционной недвижимости» не раскрывают в полной мере сущность последней как учетной категории.

Как известно, счета бухгалтерского учета — это способ текущего учета, контроля и группировки экономически однородных видов хозяйственных средств, их источников и операций. По мнению В.Ф. Паляя, в современных работах по теории бухгалтерского учета «исследование экономического содержания и назначения счетов необходимо для создания информационной системы, отражающей хозяйственную деятельность организации на основе анализа потребностей в такой информации и выявления возможности ее получения на счетах»²⁹.

Для исследуемых нами необоротных активов общими квалификационными признаками являются форма существования и характер оборота. По этим признакам данные активы — экономически однородные виды имущества. Отличительным квалификационным признаком является характер участия в деятельности предприятия. Однако Инструкция к Плану счетов содержит не просто номенклатуру счетов бухгалтерского учета, но и их классификацию по экономическому содержанию. Такой подход направлен на создание единой методологии ведения учета на счетах, правильную систематизацию, группировку и обобщение информации о производственно-хозяйственной и финансовой деятельности предприятия. А

²⁹ Паляй В.Ф. Классификация счетов бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2005. № 5. С. 51–54.

методология учета основных средств и инвестиционной недвижимости не одинакова. Кроме того, согласно МСФО, активы, которые отличаются по своему типу и ожидаемому использованию в основной или другой деятельности предприятия, должны отражаться как отдельные статьи баланса, а, следовательно, и объекты учета.

Оптимальными в части совершенствования учета инвестиционных активов на предприятиях являются, на наш взгляд, рекомендации, предложенные еще в 2008 году в диссертационной работе Э.А. Науменко: «Счет 14 “Долгосрочные финансовые инвестиции” предложено назвать как счет 14 “Долгосрочные инвестиционные активы”. Название счета 35 “Текущие финансовые инвестиции” предложено заменить на “Текущие инвестиционные активы”»³⁰.

В одной из предшествующих работ³¹ авторами данной статьи было обосновано, что инвестиционные активы как учетную категорию необходимо учитывать на двух бухгалтерских счетах с применением к ним субсчетов согласно предложенной группировке (см. Таблицу 3).

Таблица 3. Предлагаемые виды инвестиционных активов³²

Предложенное название	
Счетов	Субсчетов
14 «Долгосрочные инвестиционные активы»	141 «Долгосрочные финансовые активы»
	142 «Долгосрочная инвестиционная недвижимость»
	143 «Долгосрочные инвестиционные нематериальные активы»
	144 «Долгосрочные инвестиционные материальные активы»
35 «Текущие инвестиционные активы»	351 «Текущие инвестиционные активы, предназначенные для продажи»
	352 «Текущие финансовые активы, удерживаемые до погашения»
	353 «Прочие текущие финансовые активы»
	354 «Текущие инвестиционные материальные активы»

Резюмируя проведенные в статье исследования, можно сделать следующие выводы.

1. Поскольку в действующем законодательстве России и Украины дефиниции бухгалтерских терминов приводятся в соответствии с нормами МСФО, а термин «внеоборотные активы» более обоснованно классифицирует активы по характеру участия в видах деятельности предприятия, предлагается в целях гармонизации представлять их в бухгалтерском балансе тремя разделами:

³⁰ Науменко Э.А. Учет инвестиций на предприятиях торговли: дис... канд. экон. наук. Киев, 2007.

³¹ Лукашова И.А., Головащенко Е.М. Инвестиционная недвижимость, инвестиционные активы как учетные категории // Экономика, предпринимательство и право. 2015. Т. 5. № 4. С. 215–228.

³² Источник: составлено авторами.

– для представления активов, которые не участвуют в текущей (операционной, производственной, хозяйственной) деятельности либо участвуют, но при этом относятся к категории амортизируемых активов (т. е. таких, которые в процессе деятельности не утрачивают своей формы, своих натуральных свойств, а лишь переносят свою стоимость на себестоимость производимого продукта) — раздел 1 «Долгосрочные операционные активы»;

– для представления активов, которые не участвуют в текущей (операционной, производственной, хозяйственной) деятельности, содержатся для получения нынешнего или будущего арендного дохода и / или для сохранения (увеличения) их стоимости, либо находятся в собственности предприятия и необходимы для будущих инвестиций, развития, или используются в качестве обеспечения для займа или другой коммерческой цели, не связанной с основной деятельностью предприятия — раздел 2 «Долгосрочные неоперационные активы»;

– для представления активов, которые предназначены для использования в текущей (операционной, производственной, хозяйственной) деятельности — раздел 3 «Краткосрочные операционные активы».

2. Нормативно-правовая база в области учета, оценки и порядка отражения информации об инвестиционной недвижимости в бухгалтерской (финансовой) отчетности нуждается в определенных уточнениях, поскольку назрела необходимость в обновлении действующей редакции Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и инструкции по его применению в связи с необходимостью корректировки и правильного употребления понятий «инвестиционные активы» и «инвестиционная недвижимость». Обосновано, что «инвестиционная недвижимость» и «основные средства» — разные объекты учета по классификационным признакам и характеру участия в деятельности предприятия. Обоснована необходимость введения новой учетной категории «инвестиционные активы». В статье предложена уточненная классификация инвестиционных активов, в основу которой, наряду с принципом срочности владения объектом инвестирования, заложен принцип их целевой направленности, а также учитывается их форма существования. Представлены виды инвестиционных активов и группировка их экономически однородных видов в качестве учетных категорий. В связи с этим рекомендована корректировка названия счетов бухгалтерского учета: 14 на «Долгосрочные инвестиционные активы» и 35 на «Текущие инвестиционные активы» с включением в их состав на субсчетах различных видов инвестиционных активов.

Список литературы:

1. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России // КонсультантПлюс [Информационно-правовой портал].
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17312/ (дата обращения 17.05.2016).
2. Международный стандарт оценки 1–4. Международные стандарты оценки имущества // КонсультантПлюс [Информационно-правовой портал].
URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=EXP;n=303165;frame=30>
(дата обращения: 23.10.2016).
3. Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS) // МСФО под ключ [Информационно-правовой портал]. URL: <http://www.ifrs.org.ua/mezhdunarodny-e-standarty-finansovoj-otchyotnosti/> (дата обращения: 23.10.2016).
4. Письмо ФНС России от 31.03.2011 № КЕ-4-3/5085@ «О направлении письма Министерства финансов Российской Федерации от 22.03.2011 № 07-02-10/20» (вместе с Письмом Минфина России от 22.03.2011 № 07-02-10/20) // КонсультантПлюс [Информационно-правовой портал].
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_112146/2c51558b4f4f4fb551242fc036780794892f7c6a/ (дата обращения: 23.10.2016).
5. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Бухгалтерская отчетность организации” (ПБУ 4/99)» // КонсультантПлюс [Информационно-правовая система].
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/ (дата обращения: 23.10.2016).
6. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» // КонсультантПлюс [Информационно-правовой портал]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 28.10.2016).
7. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет основных средств” ПБУ 6/01» (Зарегистрировано в Минюсте России 28.04.2001 № 2689) // КонсультантПлюс [Информационно-правовой портал].
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/ (дата обращения 28.10.2016).
8. Приказ Минфина РФ от 12.12.2005 № 147н «О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету “Учет основных средств” ПБУ 6/01» // Гарант

[Информационно-правовой портал]. URL: <http://base.garant.ru/12144382/> (дата обращения 20.09.2016).

9. Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет нематериальных активов” (ПБУ 14/2007)» (Зарегистрировано в Минюсте России 23.01.2008 № 10975) // КонсультантПлюс [Информационно-правовой портал].

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/ (дата обращения: 23.10.2016).

10. Наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 № 617 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”» // ЛІГА:ЗАКОН [Информационно-правовой портал]. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG8375.html (дата обращения: 23.10.2016).

11. Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591 «Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку» // ЛІГА:ЗАКОН [Информационно-правовой портал].

URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE20294.html (дата обращения: 23.10.2016).

12. Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”» // ЛІГА:ЗАКОН [Информационно-правовой портал]. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE22868.html (дата обращения: 23.10.2016).

13. *Бондарчук Н.И.* Современные проблемы классификации активов // Вестник ПНИПУ. Социально-экономические науки. 2014. № 1 (22). С. 117–124.

14. *Бондарь Н.И.* Инвестиционная деятельность: методика и организация учета и контроля. Киев: КНЭУ, 2008.

15. *Водопьянова Е.* Инвестиционная недвижимость: учетные моменты // Дебет-Кредит. 2013. № 22. URL: <http://dtk.com.ua/show/1%20bid15814.html> (дата обращения: 28.10.2016).

16. *Ганин Б.Г.* Учет и оценка инвестиционной собственности: дис... канд. экон. наук. М., 2008.

17. *Глущенко А.В., Суржикова Н.А.* Различия содержания и структуры баланса группы компаний по международным и российским стандартам учета и отчетности // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3. Экономика. Экология. 2009. № 1 (14). URL: <http://ores.su/ru/journals/vestnik-volgogradskogo-gosudarstvennogo-universiteta-seriya-3-ekonomika-ekologiya/2009-nomer-1/a27827> (дата обращения: 28.10.2016).

18. Гнилицкая Л.В. Особенности признания и порядок учета необоротных активов, удерживаемых для продажи // *Фінанси, облік і аудит*. 2010. № 15. С. 227–235.
19. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по международным стандартам. М.: Либра, 2004.
20. Горицкая Н. Инвестиционная недвижимость: оценка, учет, отчетность // *Финансовый директор*. 2007. № 8 (60). С. 5–11.
21. Грачева Р.Е. Инвестиционная недвижимость: по статусу и оценка // *Методология бухгалтерского учета* [Сайт]. URL: <http://buhlabaz.ru/bukhgalterskij-uchet/bukhgalterskij-uchet-po-psbu-ukr/investitsionnaya-nedvizhimost-po-statusu-i-otsenka.html/> (дата обращения: 23.10.2016).
22. Золотухин А.Д. Основы учета инвестиционной недвижимости // *Вестник налоговой службы Украины*. 2009. № 33. С. 7–12.
23. Кафка С.М. Основные средства: классификация для целей учета // *Вестник ЖДТУ*. 2013. № 1 (63). С. 292–297.
24. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. М.: Финансы и статистика, 2004.
25. Кривцов А.И. Отражение инвестиционных активов в бухгалтерском учете // *Фундаментальные исследования*. 2015. № 6–2. С. 362–365.
26. Лукашова И.А., Головащенко Е.М. Инвестиционная недвижимость, инвестиционные активы как учетные категории // *Экономика, предпринимательство и право*. 2015. Т. 5. № 4. С. 215–228.
27. Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS) // *МСФО под ключ* [Информационно-правовой портал]. URL: <http://www.ifrs.org.ua/mezhdunarodny-e-standarty-finansovoj-otchyotnosti> (дата обращения: 01.11.2016).
28. Миронова А.А. Бухгалтерский учет инвестиционной недвижимости: опыт Украины // *Міжнародний збірник наукових праць*. 2009. Випуск 3 (15). С. 175–184.
29. Моссаковський В.Б. Нерешенные вопросы учета необоротных активов // *Бухгалтерский учет и аудит*. 2010. № 5. С. 17–28.
30. Науменко Э.А. Учет инвестиций на предприятиях торговли: дис... канд. экон. наук. Киев, 2007.
31. Палий В.Ф. Классификация счетов бухгалтерского учета // *Бухгалтерский учет*. 2005. № 5. С. 51–54.
32. Развитие теоретико-методологических основ учета, анализа, контроля и аудита / Под ред. А.А. Пилипенко, Г.Ф. Азаренкова. Харьков: ВД «ИНЖЕК», 2012.

33. *Скоробогатова В.В.* Исторический аспект формирования сущности понятия «активы» // Вестник ЖДТУ. 2011. № 4 (58). С. 139–141.
34. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: ЮНИТИ, 1996.
35. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003.
36. *Титова С.Н.* Инвестиционная собственность в МСФО и российской практике // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2009. № 4 (32). URL: <http://finotchet.ru/print/articles/495/> (дата обращения 20.09.2016).
37. *Чалый И.* Инвестиционная недвижимость: с чего начать // Бухгалтерия. 2007. № 47. С. 50–55.
38. *Чистякова Л.И.* Учет необоротных активов, удерживаемых для продажи и групп выбытия // Внешняя торговля, экономика, финансы. 2014. № 1 (72). С. 170–174.
39. Statement of Financial Accounting Concepts No 6 / Financial Accounting Standards Board. December 1985. URL: <http://www.fasb.org/resources/ccurl/792/293/CON6.pdf> (accessed: 18.05.2016).

Lukashova I.A., Holovashchenko H.M.

A Classification of the “Assets” Accounting Category

Inna A. Lukashova — Ph.D., Associate Professor, Mykhayilo Tugan-Baranovsky Donetsk National University of Economics and Trade, Donetsk.
e-mail: lukashovainna@mail.ru

Helena M. Holovashchenko — Ph.D., Associate Professor, Mykhayilo Tugan-Baranovsky Donetsk National University of Economics and Trade, Donetsk.
e-mail: alinagolovashenko@3g.ua

Annotation

The main purpose of this article is the development of directions for the classification of assets as an accounting category in accordance with the IFRS and their presentation in the balance sheet.

The paper deals with the definition of the specific classifications of assets of enterprises and organizations, both the accounting categories themselves and their presentation in the balance sheet on the basis of theoretical studies and the practice of accounting in Russia, Ukraine, Germany, France, USA and Japan. Scientists propose different approaches to grouping the assets and their reflection in the balance sheet, which results in contradicting classification criteria that, ultimately, lead to a distortion of the information that accounting provides. The process of asset management includes the management of the asset's life cycle in order to optimize the efficiency of their utilization. This process requires a detailed record of all the events and facts related to the asset. The reliability of accounting information at every stage of the life cycle affects the formation of indicators for the accounting financial statements and the calculation of key performance indicators. The quality of accounting information required for management decisions regarding the implementation of measures aimed at improving the efficient use of assets is affected by the representation of an enterprise's assets in the balance sheet.

Thus, the need for systematization of the existing approaches to the classification of assets is an urgent one. The authors define the key features of assets, used for classification purposes and propose a classification of assets in accordance with IFRS regulations, including the clarifications of the differences between the short and long term assets. The authors recommend introducing a new category, “investment assets”, into the classification.

Keywords

Asset management, the accounting category, assets, investment assets, financial assets, fixed assets, non-current assets held for sale and disposal groups.

References:

1. Kontseptsiiia bukhgalterskogo ucheta v rynochnoi ekonomike Rossii. *Konsul'tantPlus* [Informatsionno-pravovoi portal]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17312/ (data obrashcheniia 17.05.2016).
2. Mezhdunarodnyi standart otsenki 1–4. Mezhdunarodnye standarty otsenki imushchestva. *Konsul'tantPlus* [Informatsionno-pravovoi portal]. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=EXP;n=303165;frame=30> (data obrashcheniia: 23.10.2016).
3. Mezhdunarodnye standarty finansovoi otchetnosti (IFRS). *MSFO pod kliuch* [Informatsionno-pravovoi portal]. URL: <http://www.ifrs.org.ua/mezhdunarodny-e-standarty-finansovoi-otchyotnosti/> (data obrashcheniia: 23.10.2016).
4. Pis'mo FNS Rossii ot 31.03.2011 № KE-4-3/5085@ “O napravlenii pis'ma Ministerstva finansov Rossiiskoi Federatsii ot 22.03.2011 № 07-02-10/20” (vmeste s Pis'mom Minfina Rossii ot 22.03.2011 № 07-02-10/20). *Konsul'tantPlus* [Informatsionno-pravovoi portal].

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_112146/2c51558b4f4f4fb551242fc036780794892f7c6a/ (data obrashcheniia: 23.10.2016).

5. Prikaz Minfina RF ot 06.07.1999 № 43n (red. ot 08.11.2010) «Ob utverzhdenii Polozheniia po bukhgalterskomu uchetu “Bukhgalterskaia otchetnost’ organizatsii” (PBU 4/99)». *Konsul’tantPlius* [Informatsionno-pravovaia sistema]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/ (data obrashcheniia: 23.10.2016).

6. Prikaz Minfina RF ot 31.10.2000 № 94n (red. ot 08.11.2010) “Ob utverzhdenii Plana schetov bukhgalterskogo ucheta finansovo-khoziaistvennoi deiatel’nosti organizatsii i Instruktsii po ego primeneniuiu”. *Konsul’tantPlius* [Informatsionno-pravovoi portal].

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (data obrashcheniia: 28.10.2016).

7. Prikaz Minfina RF ot 30.03.2001 № 26n (red. ot 16.05.2016) «Ob utverzhdenii Polozheniia po bukhgalterskomu uchetu “Uchet osnovnykh sredstv” PBU 6/01» (Zaregistrovano v Miniuste Rossii 28.04.2001 № 2689). *Konsul’tantPlius* [Informatsionno-pravovoi portal].

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/ (data obrashcheniia 28.10.2016).

8. Prikaz Minfina RF ot 12.12.2005 № 147n «O vnesenii izmenenii v Polozhenie po bukhgalterskomu uchetu “Uchet osnovnykh sredstv” PBU 6/01». *Garant* [Informatsionno-pravovoi portal].

URL: <http://base.garant.ru/12144382/> (data obrashcheniia 20.09.2016).

9. Prikaz Minfina RF ot 27.12.2007 № 153n (red. ot 16.05.2016) «Ob utverzhdenii Polozheniia po bukhgalterskomu uchetu “Uchet nematerial’nykh aktivov” (PBU 14/2007)» (Zaregistrovano v Miniuste Rossii 23.01.2008 № 10975). *Konsul’tantPlius* [Informatsionno-pravovoi portal].

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/ (data obrashcheniia: 23.10.2016).

10. Nakaz Ministerstva finansiv Ukraïni vid 07.11.2003 № 617 «Pro zatverdzhennia Polozhennia (standartu) bukhgalters’kogo obliku 27 “Neoborotni aktivy, utrimuvani dlia prodazhu, ta pripinena diial’nist’»». *LIGA:ZAKON* [Informatsionno-pravovoi portal]. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG8375.html (data obrashcheniia: 23.10.2016).

11. Nakaz Ministerstva finansiv Ukraïni vid 09.12.2011 № 1591 “Pro vnesennia zmin do deiakikh normativno-pravovykh aktiv Ministerstva finansiv Ukraïni z bukhgalters’kogo obliku”. *LIGA:ZAKON* [Informatsionno-pravovoi portal]. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE20294.html (data obrashcheniia: 23.10.2016).

12. Nakaz Ministerstva finansiv Ukraïni vid 07.02.2013 № 73 «Pro zatverdzhennia Natsional’nogo polozhennia (standartu) bukhgalters’kogo obliku 1 “Zagal’ni vimogi do finansovoï zvitnosti”». *LIGA:ZAKON* [Informatsionno-pravovoi portal]. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE22868.html (data obrashcheniia: 23.10.2016).

13. Bondarchuk N.I. Sovremennye problemy klassifikatsii aktivov. *Vestnik PNIPU. Sotsial’no-ekonomicheskie nauki*, 2014, 1 (22), pp. 117–124.

14. Bondar’ N.I. *Investitsionnaia deiatel’nost’: metodika i organizatsiia ucheta i kontrolia*. Kiev: KNEU, 2008.

15. Vodop’ianova E. Investitsionnaia nedvizhimost’: uchetnye moment. *Debet-Kredit*, 2013, 22. URL: <http://dtk.com.ua/show/1%20bid15814.html> (data obrashcheniia: 28.10.2016).

16. Ganin B.G. *Uchet i otsenka investitsionnoi sobstvennosti*: dis... kand. ekon. nauk. Moscow, 2008.

17. Glushchenko A.V., Surzhikova N.A. Razlichiiia sodержaniia i struktury balansa gruppy kompanii po mezhdunarodnym i rossiiskim standartam ucheta i otchetnosti. *Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo*

- universiteta. Seriya 3. Ekonomika. Ekologiya, 2009, 1 (14). URL: <http://ores.ru/journals/vestnik-volgogradskogo-gosudarstvennogo-universiteta-seriya-3-ekonomika-ekologiya/2009-nomer-1/a27827> (data obrashcheniia: 28.10.2016).
18. Gnilitkaia L.V. Osobennosti priznaniia i poriadok ucheta neoborotnykh aktivov, uderzhivaemykh dlia prodazhi. *Finansi, oblik i audit*, 2010, 15, pp. 227–235.
19. Golov S.F., Kostiuhenko V.M. *Bukhgalterskii uchet i finansovaia otchetnost' po mezhdunarodnym standartam*. Moscow: Libra, 2004.
20. Goritskaia N. Investitsionnaia nedvizhimost': otsenka, uchet, otchetnost'. *Finansovyi director*, 2007, 8 (60), pp. 5–11.
21. Gracheva R.E. Investitsionnaia nedvizhimost': po statusu i otsenka. *Metodologiya bukhgalterskogo ucheta* [Sait]. URL: <http://buhlabaz.ru/bukhgalterskij-uchet/bukhgalterskij-uchet-po-psbu-ukr/investitsionnaya-nedvizhimost-po-statusu-i-otsenka.html/> (data obrashcheniia: 23.10.2016).
22. Zolotukhin A.D. Osnovy ucheta investitsionnoi nedvizhimosti. *Vestnik nalogovoi sluzhby Ukrainy*, 2009, 33, pp. 7–12.
23. Kafka S.M. Osnovnye sredstva: klassifikatsiia dlia tselei ucheta. *Vestnik ZhDTU*, 2013, 1 (63), pp. 292–297.
24. Kovalev V.V. *Finansovyi uchet i analiz: kontseptual'nye osnovy*. Moscow: Finansy i statistika, 2004.
25. Krivtsov A.I. Otrazhenie investitsionnykh aktivov v bukhgalterskom uchete. *Fundamental'nye issledovaniia*, 2015, 6–2, pp. 362–365.
26. Lukashova I.A., Golovashchenko E.M. Investitsionnaia nedvizhimost', investitsionnye aktivy kak uchetnye kategorii. *Ekonomika, predprinimatel'stvo i pravo*, 2015, vol. 5, no 4, pp. 215–228.
27. Mezhdunarodnye standarty finansovoi otchetnosti (IFRS). *MSFO pod kliuch* [Informatsionno-pravovoi portal]. URL: <http://www.ifrs.org.ua/mezhdunarodny-e-standarty-finansovoi-otchyotnosti> (data obrashcheniia: 01.11.2016).
28. Mironova A.A. Bukhgalterskii uchet investitsionnoi nedvizhimosti: opyt Ukrainy. *Mizhnarodnii zbirnik naukovikh prats'*, 2009, vipusk 3 (15), pp. 175–184.
29. Mossakovskii V.B. Nereshennye voprosy ucheta neoborotnykh aktivov. *Bukhgalterskii uchet i audit*, 2010, 5, pp. 17–28.
30. Naumenko E.A. *Uchet investitsii na predpriatiiakh torgovli: dis... kand. ekon. nauk*. Kiev, 2007.
31. Palii V.F. Klassifikatsiia schetov bukhgalterskogo ucheta. *Bukhgalterskii uchet*, 2005, 5, pp. 51–54.
32. *Razvitie teoretiko-metodologicheskikh osnov ucheta, analiza, kontroli i audita* / Pod red. A.A. Pilipenko, G.F. Azarenkova. Khar'kov: VD "INZhEK", 2012.
33. Skorobogatova V.V. Istoricheskii aspekt formirovaniia sushchnosti poniatii "aktivy". *Vestnik ZhDTU*, 2011, 4 (58), pp. 139–141.
34. Sokolov Ia.V. *Bukhgalterskii uchet: ot istokov do nashikh dnei*. Moscow: IuNITI, 1996.
35. Sokolov Ia.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta*. Moscow: Finansy i statistika, 2003.
36. Titova S.N. Investitsionnaia sobstvennost' v MSFO i rossiiskoi praktike. *Korporativnaia finansovaia otchetnost'*. *Mezhdunarodnye standarty*, 2009, 4 (32). URL: <http://finotchet.ru/print/articles/495/> (data obrashcheniia 20.09.2016).
37. Chalyi I. Investitsionnaia nedvizhimost': s chego nachat'. *Bukhgalteriia*, 2007, 47, pp. 50–55.

38. Chistiakova L.I. Uchet neoborotnykh aktivov, uderzhivaemykh dlia prodazhi i grupp vybytiia. *Vneshniaia trgovlia, ekonomika, finansy*, 2014, 1 (72), pp. 170–174.
39. *Statement of Financial Accounting Concepts No 6* / Financial Accounting Standards Board, December 1985. URL: <http://www.fasb.org/resources/ccurl/792/293/CON6.pdf> (accessed: 18.05.2016).