

На правах рукописи

**ЯКИМОВ ДЕНИС ВЯЧЕСЛАВОВИЧ**

**Учет основных средств в соответствии с международными стандартами**

Специальность 08.00.12. - «Бухгалтерский учет, статистика»

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва 2012

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета Автономной некоммерческой организации высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
**Овсийчук Мария Федоровна**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВПО «Государственный университет управления»  
**Рогуленко Татьяна Михайловна**

кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита ГОУ ВПО «Российский государственный торгово-экономический университет»  
**Калачева Ольга Николаевна**

Ведущая организация: ФГОУ ВПО «Российский государственный аграрный университет – МСХА им. К.А. Тимирязева

Защита состоится «24» апреля 2012 года в 12.00 на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 513.002.03 при АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» по адресу: 141014, Московская область, г. Мытищи, ул. В. Волошиной, д. 12/30, зал диссертационных советов (корпус 4, комн. 235)

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке АНО ВПО Центросоюза Российской Федерации «Российский университет кооперации».

Объявление о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ [referat\\_vak@mon.gov.ru](mailto:referat_vak@mon.gov.ru), а также на официальном сайте АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» [www.ruc.su](http://www.ruc.su).

Автореферат разослан 23 марта 2012 года

Ученый секретарь совета  
по защите докторских и  
кандидатских диссертаций Д 513.002.03  
доктор экономических наук, профессор

Е.В. Зубарева

## **1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ**

**Актуальность темы.** Одним из условий создания устойчивой финансовой инфраструктуры организаций Российской Федерации является эффективная, понятная и общепризнанная система бухгалтерского учета и отчетности, принципы которой можно интерпретировать и применять постоянно.

Одной из проблем является приведение системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствие с требованиями международных стандартов финансовой отчетности.

Процесс интеграции системы бухгалтерского учета Российской Федерации в мировую хозяйствующую систему, в качестве ее органической составляющей, обуславливает необходимость построения системы бухгалтерского учета и отчетности, отвечающей принципам и требованиям международных стандартов финансовой отчетности, что соответствует потребностям рыночной экономики. Этот процесс предопределяет необходимость переосмысления критериев формирования учетной и отчетной информации, более четкого определения элементов финансовой отчетности, установления взаимосвязи между ними, а также порядка их признания и оценки.

Произошедшее изменение экономических отношений, а также гражданско-правовой среды в России, появление новых заинтересованных пользователей информации и их требований к качеству отчетности, вызвало необходимость изменения содержания элементов системы бухгалтерского учета и их соответствия требованиям Международных стандартов финансовой отчетности.

В условиях перехода организаций России на составление отчетности по МСФО, законодательное регулирование бухгалтерского учета в организациях России оказалось несовершенным и требует доработки и уточнения. В частности, необходимым является обеспечение регламентации учетного процесса операций с основными средствами.

В целях применения МСФО отечественными организациями, необходимо нормативное регулирование учетной и отчетной информации, которое

должно раскрывать вопросы, связанные с принципами учета, представления финансовой отчетности и раскрытия информации, в целом системы учета и отдельных специфических объектов учета, в том числе объектов основных средств.

Этим обусловлена актуальность определения механизмов адаптации бухгалтерского учета в организациях Российской Федерации к МСФО, что возможно при совершенствовании нормативных, методологических, организационных и методических направлений учета, комплексное применение которых позволит формировать прозрачную для всех категорий пользователей отчетность в соответствии с требованиями МСФО.

**Степень разработанности проблемы.** Проблемы учета основных средств и их оценки исследовались российскими и зарубежными учеными.

Значительный вклад в исследования, посвященные формированию бухгалтерской информации отечественных организаций в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности, внесли отечественные авторы: О.А. Агеева, А.С. Бакаев, М.А. Вахрушина, Т.Н. Веселова, Л.В. Горбатова, В.Г. Гетьман, Р.Г. Каспина, В.В. Ковалев, Т.Н. Малькова, Е.А. Мизиковский, И.А. Михайлов, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, Н.В. Пономарева, О.М. Рыбакова, Е.В. Севастьянова, В.Я. Соколов, Л.И. Хоружий и др.

Наряду с российскими авторами исследования в этой области провели многие зарубежные ученые: Д. Александер, А. Бриттон, Э. Иориссен, Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Минк.

Однако, несмотря на указанных авторов, изучавших эту проблему применительно к современным условиям формирования отчетности в соответствии с требованиями МСФО хозяйствующими субъектами Российской Федерации, организационные и методические аспекты трансформации бухгалтерского учета страны к требованиям МСФО не достаточно изучены. В частности, недостаточно разработанными остаются проблемы классифика-

ции, оценки, синтетического и аналитического учета основных средств, в соответствии с МСФО 16 «Основные средства».

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационной работы явилась разработка концептуальных подходов к формированию бухгалтерской информации позволяющей совершенствовать отечественный учет основных средств, отвечающий требованиям МСФО.

Для достижения вышеизложенной цели в диссертационной работе были поставлены и решены следующие задачи:

- изучить принципы и требования Международных стандартов финансовой отчетности: стандарта 16 «Основные средства», стандарта 1 «Представление финансовой отчетности», стандарта 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», стандарта 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки».
- определить особенности применения концептуальных подходов к организации бухгалтерского учета в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности;
- уточнить методику оценки основных средств по справедливой стоимости, в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности;
- исследовать порядок определения амортизационной и ликвидационной стоимости основных средств;
- определить возможность оценки по ликвидационной стоимости основных средств в Российской Федерации;
- предложить методику начисления амортизации основных средств с учетом требований МСФО.

**Область исследования.** Область исследования соответствует формуле специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика» (экономические науки): п. 1.5. Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных, п. 1.6. Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стандартам раздела 1 «Бухгалтерский учет» Паспорта специальностей ВАК.

**Предметом исследования** явились теоретические, методические и практические аспекты трансформации российской бухгалтерской отчетности в отчетность, отвечающую требованиям международных стандартов.

**Объект исследования** – деятельность организаций Московской области и составление ими отчетности в соответствии с требованиями МСФО. Более углубленное изучение поставленных в диссертационной работе вопросов проводилось на основе данных организаций входящих в холдинговую компанию «Русское молоко».

**Теоретико-методологической основой** диссертационной работы послужили основополагающие принципы международного и национального учета и отчетности, законодательные и нормативные акты, результаты научных исследований отечественных и зарубежных авторов по проблемам адаптации учета российских организаций к международным стандартам финансовой отчетности, материалы научно-практических конференций и исследования ученых и специалистов, опубликованные в периодической экономической печати.

**Информационная база** исследования диссертационной работы формировалась на основе данных статистических сборников, регистров синтетического и аналитического учета, а также финансовой отчетности организаций холдинговой компании «Русское молоко» Московской области.

**Научная новизна исследования** заключается в системно-комплексном изучении учета и оценки основных средств по МСФО и разработке концептуальных подходов, к формированию бухгалтерской информа-

ции позволяющей совершенствовать учет основных средств, отвечающий требованиям МСФО. Наиболее существенные результаты исследования, выносимые на защиту:

- определены основные отличия и оценена степень существующих концептуальных различий российской и международной систем учета;
- обоснована необходимость и предложено осуществление оценки основных средств по ликвидационной стоимости, позволяющей определить амортизационную стоимость, влияющую на норму амортизации и, соответственно, на величину расходов на производство продукции и увеличение рентабельности деятельности хозяйствующих субъектов;
- усовершенствована методика определения справедливой стоимости объектов основных средств, что позволит отражать в отчетности организаций Российской Федерации их стоимость в соответствии с требованиями и принципами МСФО;
- предложено изменение начисления амортизации объектов основных средств с учетом требований МСФО, что позволит увеличить полезность информации предоставляемой пользователям.

**Практическая значимость** результатов исследования заключается в том, что разработанные методические основы и практические рекомендации по созданию системы трансформации учетной информации, формируемой в соответствии с положениями российских учетных стандартов в информацию, отвечающую требованиям МСФО, приняты к внедрению и будут использоваться в практической деятельности.

#### **Апробация и внедрение результатов исследования**

Результаты диссертационной работы представлены в форме научных статей, методических рекомендаций и получили положительную оценку на всероссийских, региональных и международных научно-практических конференциях 2008 - 2011 гг. Некоторые рекомендации и предложения приняты к внедрению в головной организации холдинговой компании «Русское моло-

ко», ООО «Аудиторская фирма «Совет» для использования при выполнении услуг организациям по трансформации их учетных данных к принципам и требованиям МСФО.

**Публикации.** По теме диссертации опубликовано шесть научных статей, две из которых опубликованы в изданиях рекомендованных ВАК общим объемом 2,12 п.л., монография 5,75 п.л., общий объем публикаций 7,87 п.л. (авторских 7,43 п.л.).

**Объем и структура диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, 3 приложений. Основное содержание работы изложено на 164 страницах машинописного текста, содержит 11 таблиц, 1 рисунок.

**Во введении** обоснованы актуальность темы, степень изученности проблемы, сформулированы цель и задачи исследования, определены объект и предмет, теоретическая и методологическая основа исследования, его научная новизна и практическая значимость.

**Первая глава** «Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по международным стандартам финансовой отчетности» теоретического характера, посвящена исследованию истории развития международных стандартов финансовой отчетности; международного опыта стандартизации бухгалтерского учета; определению пользователей бухгалтерской финансовой отчетности.

**Во второй главе** «Формирование международных стандартов бухгалтерской отчетности» автором сосредоточено внимание на исследовании: принципов формирования учетной информации; концептуальных основ международной и российской практики бухгалтерского учета и отчетности; особенностей и различий учета основных средств в соответствии с международными и российскими стандартами.

**В третьей главе** «Особенности учетных систем и основные методические различия в российской и международной системах» рассмотрены раз-



личия и особенности зарубежных учётных систем; принципы и оценка элементов финансовых отчетов; проведено сравнение российской и западной систем бухгалтерского учета, определены их различия.

**В заключении** сформулированы основные выводы и предложения по результатам диссертационного исследования.

## **2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

### **Концептуальные основы российской и международной практики бухгалтерского учета и отчетности**

Концептуальные отличия Положений по бухгалтерскому учету Российской Федерации от Международных стандартов финансовой отчетности заключаются том, что вне зависимости от вида бизнеса и систем учета, они составляют основу учетной политики организации, учитывают требования законодательства и принципы учета.

Законодательство Российской Федерации дает определение бухгалтерской отчетности как единой информационной системы данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности. В соответствии с МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» финансовая отчетность представляет собой структурированное представление финансового положения и операций, осуществленных компанией. Финансовая отчетность также отражает финансовые результаты управления ресурсами компании. Эта информация вместе с прочей информацией в примечаниях к финансовой отчетности используется при прогнозировании движения денежных средств компании в будущем и, в частности, распределение во времени и определенность создания потоков денежных средств и их эквивалентов.

Основными задачами бухгалтерского учета по российским положениям о ведении бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организаций и их имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

– обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

– предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Задачами учета в соответствии с МСФО являются: формирование и представление достоверной информации заинтересованным пользователям о финансовом положении компании, с тем, чтобы данные пользователи могли бы принять экономически обоснованные решения на предмет взаимодействия с организацией.

Исследования автора позволяют сделать вывод, что финансовая отчетность, составленная в соответствии с требованиями МСФО, является источником информации необходимой инвесторам для принятия экономически эффективных решений о возможности инвестиционной деятельности.

Российская бухгалтерская (финансовая) отчетность в первую очередь составляется для контроля фискальных органов за правильностью начисления налогов и полнотой их уплаты. В российском законодательстве, в отличие от МСФО, определена дата сдачи отчетности. Международный стандарт лишь требует ее актуальности и своевременности. Стандарт также допускает пролонгацию отчетного периода при определенных обстоятельствах. Международный стандарт предполагает допущение временной определенности

фактов хозяйственной деятельности: прибыли и убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году, согласно МСФО могут учитываться в качестве ретроспективной корректировки нераспределенной прибыли. В российском учете такая возможность отсутствует. Отличия применения принципов учета в России заключаются в том, что он ориентирован на соблюдение норм, а не на принятие решения инвестором.

В российском учете приказом № 66н от 2 июля 2010 г. «О формах бухгалтерской отчетности организаций» закреплён перечень документов, входящих в финансовую отчетность организации. Международный стандарт лишь оговаривает степень детализации информации, полезной для инвестора. В международных стандартах не оговариваются порядок учета и требования к первичным документам. Порядок формирования, представления, а также другие вопросы, связанные с финансовой отчетностью в российском учете, осуществляет Минфин России. Международные стандарты разрабатываются Комитетом по международным стандартам.

Кроме системы МСФО, по которой происходит процесс реформирования российской системы бухгалтерского учета, определенный интерес представляет система GAAP, представителем которой являются США. Перспектива дальнейшего развития нашей системы бухгалтерского учета, как ее видят наши законодатели, заключается в переходе на МСФО. Консолидированную отчетность в Российской Федерации должны составить в 2012 году холдинги и компании, имеющие филиалы, а до 2015 года должны перейти на ведение учета и составление бухгалтерской финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами другие организации.

МСФО устанавливают правила, определяющие порядок раскрытия отдельных фактов хозяйственной деятельности организаций

Существует много концептуальных различий между российской и международной системами учета (МСФО, GAAP), такими как объект, предмет, методология и др.

Кроме того, среди российских организаций по существу нет заинтересованных в проведении реформы бухгалтерского учета в ее нынешней форме. При подготовке Программы реформирования, а затем и Концепции развития, отсутствовал какой-либо дифференцированный подход к ее проведению, за исключением небольшой части, связанной с разработкой упрощенных схем учета и отчетности для малых предприятий. В результате предприятия оказались незаинтересованными в применении новых нормативных актов и собственные проблемы, связанные с получением достоверной информации о своем финансово-хозяйственном положении, пытаются решить путем создания систем учета и отчетности «для внутреннего пользования».

### **Особенности учета и оценки основных средств по российским и международным стандартам**

Между ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и МСФО 16 «Основные средства» имеются определенные различия. Для понимания различий необходимо выделить основные моменты, касающиеся учета основных средств. К ним относятся:

- признание актива объектом основных средств;
- оценка стоимости основных средств;
- принятие к учету;
- изменение стоимости объектов основных средств;
- начисление амортизации;
- выбытие объектов ОС;
- раскрытие информации об основных средствах в отчетности.

Условия признания актива объектом основных средств в МСФО 16 «Основные средства» и ПБУ 6/01 «Учет основных средств» практически идентичны. Общими положениями являются:

- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации, либо для предоставления за плату во временное владение или пользование;

- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования свыше 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается дальнейшая перепродажа активов;
- способность приносить организации экономические выгоды в будущем;
- первоначальная стоимость актива должна быть надежно оценена.

Единственным отличием нашего законодательства от международных стандартов является наличие стоимостного критерия при признании актива. В российской практике бухгалтерского учета существует возможность отразить актив стоимостью до 40000 руб. в составе материально-производственных запасов. В системе международных стандартов стоимостный критерий не является определяющим при отнесении имущества к основным средствам. Компании, как правило, устанавливают лимит, выше которого расходы капитализируются, а ниже - списываются на текущие расходы. Величина такого лимита зависит от размера компании, области ее деятельности и других факторов.

В целях ведения учета, начисления амортизации и представления информации об основных средствах в финансовой отчетности по МСФО и ПБУ применяются различные виды оценок основных средств. Используемые виды оценок представлены в таблице 1.

Таблица 1 - Соответствие оценок основных средств в российском и международном учетах

МСФО (IAS 16)	ПБУ (ПБУ 6/01)
<b>Первоначальная стоимость</b> сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов и справедливая стоимость другого встречного предоставления, переданного для приобретения актива на момент его приобретения или сооружения	<b>Первоначальная стоимость</b> Сумма денежных средств, затраченная на приобретение и доведение объекта ОС до рабочего состояния
<b>Балансовая стоимость</b> сумма, в которой актив признается после вычета любой накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения	<b>Остаточная стоимость</b> сумма, равная величине первоначальной стоимости - накопленная амортизация.

<p><b>Ликвидационная стоимость</b> расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от реализации актива за вычетом предполагаемых затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезной службы</p>	<p><b>Текущая (восстановительная) стоимость</b> сумма денежных средств, которую организация может уплатить за объект основных средств, если бы он подлежал замене, на дату проведения переоценки</p>
<p><b>Амортизационная стоимость</b> первоначальная стоимость актива или другая сумма, отраженная вместо первоначальной стоимости, за вычетом ликвидационной стоимости</p>	<p>В ПБУ нет</p>
<p><b>Справедливая стоимость</b> сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами</p>	<p>В ПБУ нет</p>
<p><b>Возмещаемая стоимость</b> сумма, которую организация ожидает получить либо от продажи актива, либо от его дальнейшей эксплуатации. Для определения возмещаемой суммы необходимо рассчитать два значения: чистую продажную цену актива и ценность от его использования</p>	<p>В ПБУ нет</p>

Стоимость объекта должна быть возмещена в течение срока его полезного использования, поэтому объективная оценка актива должна соответствовать его возмещаемой сумме, т.е. той сумме, которую организация ожидает получить либо от продажи актива, либо от его дальнейшей эксплуатации. Для определения возмещаемой суммы необходимо рассчитать два значения: чистую продажную цену актива и ценность от его использования.

Чистая продажная цена определяется как рыночная цена за вычетом расходов на продажу. Ценность от использования актива - это дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, получение которых ожидается от актива. Оценка ценности использования включает следующие этапы: оценку будущих поступлений и оттоков денежных средств, в связи с продолжающимся использованием актива и его окончательным выбытием и

применение соответствующей ставки дисконта к этим будущим потокам денежных средств.

При определении первоначальной стоимости объекта основных средств по МСФО 16 «Основные средства» и ПБУ 6/01 «Учет основных средств» имеются различия, представленные в таблице 2.

Таблица 2 - Сравнение порядка определения первоначальной стоимости объектов основных средств по МСФО (IAS 16) и ПБУ (ПБУ 6/01)

МСФО (IAS) 16	ПБУ 6/01
Определение первоначальной стоимости	
<p>Объект основных средств для признания в учете в качестве актива должен быть оценен по фактической стоимости</p> <p>В фактическую первоначальную стоимость объекта основных средств включаются:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) покупная цена, уплаченная при приобретении;</li> <li>2) импортные пошлины, связанные с покупкой основных средств;</li> <li>3) невозмещаемые налоги, уплаченные при приобретении основных средств;</li> <li>4) затраты, на доставку, монтаж, прочие затраты, на приведение основных средств в рабочее состояние;</li> <li>5) затраты, на демонтаж основных средств, вывоз мусора и восстановления поврежденных при использовании природных ресурсов в будущем</li> </ol>	<p>Аналогично, кроме затрат по демонтажу – в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» их нет</p>
Основное средство в ходе эксплуатации будет подвергаться обязательным проверкам и тестированию	
<p>Стоимость таких операций включается в балансовую стоимость основных средств. После проведения вышеуказанных работ их стоимость подлежит списанию, а новая (планируемая) стоимость аналогичных работ включается после оценки в балансовую стоимость основных средств</p>	<p>В ПБУ подобных норм нет</p>
Учет затрат по будущему демонтажу и обязательному обслуживанию.	
<p>Затраты по будущему демонтажу основных средств и обязательным работам по техническому обслуживанию и ремонту принимаются к учету по дисконтированной стоимости исходя из суммы созданного под исполнение соответствующих обязательств резерва.</p> <p>Согласно п. 36 стандарта IAS 37 "Резервы, условные обязательства и условные активы" сумма, признаваемая в качестве резерва, - это наилучшая оценка затрат, необходимых для исполнения обязательства на отчетную дату, то есть стоимость необходимых для исполнения обязательства денежных потоков, определенная исходя из текущей рыночной ставки дисконтирования следующим</p>	<p>Данные затраты в первоначальную стоимость не включаются</p>
Продолжение таблицы 2	
<p>образом:</p> $C_1 = C_2^n / r,$	

<p>где <math>C_1</math> - стоимость, принимаемая в учете при признании актива;</p> <p><math>C_2</math> - стоимость затрат по демонтажу основных средств, подлежащих уплате в будущем;</p> <p><math>n</math> - предполагаемое количество лет использования основных средств;</p> <p><math>r</math> - эффективная процентная ставка дисконтирования.</p>	
Учет общехозяйственных или других аналогичных расходов	
В фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств не включаются общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случая, если они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств	Аналогично МСФО
Основные средства приобретены с отсрочкой платежа	
Покупная цена, вошедшая в первоначальную стоимость основных средств, будет пересчитана по формуле дисконтирования, приведенной выше	Покупная стоимость будет указана согласно полной стоимости приобретения, указанной в договоре
Для покупки основных средств привлечены заемные средства	
Если для приобретения основных средств организацией были привлечены заемные средства, то расходы по данным кредитным процентам можно включить в первоначальную стоимость, а можно отнести на затраты текущего периода	Затраты на обслуживание кредита понесенные до принятия объекта основных средств к учету, учитываются в составе первонач. стоимости, а после принятия такие затраты относятся на затраты текущего периода
Учет крупных отдельных частей приобретенного имущества	
Крупные отдельные части приобретаемого имущества должны учитываться как отдельные объекты. Данное требование обусловлено способом отражения в учете замены крупных узлов. Фактически при выходе из строя (или при истечении срока эксплуатации) одного узла или части основных средств эта часть будет списана по остаточной балансовой стоимости, а вновь приобретенная деталь будет введена в эксплуатацию как нового объекта основных средств	Аналогично МСФО
Объединения однотипных недорогих основных средств при принятии к учету	
Объекты, имеющие общий срок службы, могут быть объединены в один учетный объект	Не допускается

На практике организаций Российской Федерации под фразой "принять к учету основное средство" понимается бухгалтерская запись по дебету счета 01 "Основные средства" и кредиту счета 08 "Вложения во внеоборотные активы". Обычно она осуществляется вместе с заполнением формы ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта основных средств» и открытием карточки по уче-



ту объекта основных средств (форма ОС-6). Таким образом, этот момент характеризует окончание процесса подготовки объекта к использованию и его ввод в эксплуатацию. Следовательно в этот момент все затраты по объекту основных средств уже признаны, т.е. в момент принятия к учету основного средства, а на самом деле ничего к учету не принимается. Все уже было принято к учету до этого.

В действительности, для бухгалтерского учета важен вопрос признания, который решается в момент понесения организацией затрат на получение объекта основных средств. Признание актива с точки зрения техники ведения бухгалтерского учета - это первичное внесение записи в бухгалтерский баланс по дебету активного счета. Именно этот момент по содержанию является "принятием актива к учету". Однако имущественный подход в бухгалтерском учете не позволяет принимать к учету того, что еще не сформировалось в объект имущества. В результате решение такого вопроса бухгалтерского учета, как признание, подменяется совсем другим - определением технической завершенности объекта имущества, которое для отчетности играет второстепенную роль. Причем эта завершенность обозначается не совсем корректным термином, и для ее определения прописаны совершенно не характерные условия.

Условия принятия к учету основных средств, прописанные в п. 4 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», были изменены с 2006 г. так, что больше не требуется факт использования объекта в производстве в течение длительного времени. Вместо этого предусмотрено предназначение объекта для использования в производстве в течение длительного времени. Любое использование производственных ресурсов на строительство или приобретение объекта основных средств, отраженное на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", отвечает критериям принятия основного средства к учету сразу же в момент, когда оно произошло.

В связи с этим, с точки зрения приближения российских ПБУ к МСФО является целесообразным затраты по приобретению или возведению объекта

основных средств отражать на счет 01 «Основные средства». Целесообразность определения фактической стоимости объекта основных средств обусловлена тем, что в соответствии с МСФО основные средства классифицируются таковыми в момент признания, т.е. при понесении затрат. Основному средству не должна присваиваться другая квалификация оттого, что оно еще находится в стадии подготовки к эксплуатации.

В практике российского учета затраты, отраженные на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", никогда не считались основными средствами. Следовательно, можно обойтись без применения счета 08 "Вложения во внеоборотные активы", в результате чего отпала бы необходимость отражения налога на добавленную стоимость по строительству объектов основных средств, выполняемому хозяйственным способом, а также дебетовых оборотов по счету 08.03 «Строительство объектов основных средств».

#### **Методика определения справедливой стоимости объектов основных средств**

В целях ведения бухгалтерского учета, составления отчетности, определения справедливой стоимости представляется необходимым применять классификацию основных средств, изложенную в МСФО 16 «Основные средства»:

- земельные участки;
- земельные участки и здания;
- машины и оборудование;
- водные суда;
- воздушные суда;
- автотранспортные средства;
- мебель и встраиваемые элементы инженерного оборудования;
- офисное оборудование.

Согласно МСФО 16 «Основные средства» справедливая стоимость - это сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или испол-

нения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

Справедливая стоимость основных средств определяется исходя из их цены на активном рынке.

Для активного рынка характерно выполнение следующих условий:

- осуществляется торговля однородными объектами основных средств, в частности оборудованием;
- количество продавцов и покупателей объектов основных средств достаточно для того, чтобы заинтересованные стороны смогли совершить сделку;
- информация о ценах является общедоступной.

Предполагаемые расходы на продажу включают вознаграждения посредническим организациям, невозмещаемые налоги, таможенные пошлины. К расходам на продажу не относятся транспортные и прочие расходы по доставке оборудования к местам предполагаемой продажи.

Предполагаемые расходы должны быть учтены в справедливой стоимости.

Справедливая стоимость основных средств будет равна его цене на активном рынке за минусом транспортных расходов по доставке оборудования к месту предполагаемой продажи.

Согласно МСФО 16 «Основные средства» объекты основных средств принимаются к бухгалтерскому учету по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу или фактической себестоимости.

Согласно МСФО 16 «Основные средства» отражение в отчетности объектов основных средств производится в размере фактически произведённых затрат по их приобретению и установке.

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» к основным средствам относится основное стадо крупного рогатого скота и рабочий скот. При переходе на составление отчетности в соответствии с требованиями МСФО животные

не должны учитываться в составе основных средств, а должны учитываться в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство».

Согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство» отражение в отчетности биологических активов производится в размере фактически произведенных затрат по их приобретению и выращиванию.

### **Начисление амортизации с учетом требований МСФО**

Основной задачей финансовой отчетности является адекватное отображение данных, характеризующих финансовое состояние хозяйствующего субъекта, что, безусловно, важно для пользователей этой информации: кредиторов, акционеров, потенциальных инвесторов и т.д.

Финансовое состояние хозяйствующего субъекта характеризуется двумя основными группами показателей:

- о состоянии активов данной организации, что весьма важно для кредиторов и заимодавцев, так как это помогает им получить данные о ликвидности, то есть представление о том, чем организация располагает в случае необходимости закрыть свои обязательства;

- о результатах деятельности, что также является весьма важным, например, для акционеров, заинтересованных в информации о рентабельности производства, и, следовательно, возможной эффективности вложения своих средств.

Основные средства обычно составляют значительную часть активов организации. Одной из важнейших характеристик их состояния является показатель износа. Он позволяет пользователю информации, отраженной в финансовой отчетности, получить реальное представление о степени изношенности основных средств, и, следовательно, их реальной ценности. Износ – процесс потери объектом своей потребительной стоимости. Его экономическая суть состоит в определении реальной стоимости объекта. Реальную стоимость объекта формирует не только степень его физического износа, но и его справедливая стоимость. В отличие от износа амортизация представляет собой

процесс переноса объектом своей стоимости на стоимость создаваемого продукта. Амортизация является элементом, формирующим себестоимость производимой продукции, выполняемых работ и услуг и, следовательно, оказывает влияние на показатели, характеризующие результаты деятельности организации.. Таким образом, к не амортизируемым относятся только те объекты, которые не могут использоваться в качестве средств труда.

В российской практике бухгалтерского учета не предусмотрено отдельного отражения процесса износа и процесса амортизации основных средств. Практически эти понятия отождествлены. Следовательно, процессы износа и амортизации могут не совпадать.

На основе исследования экономической сущности процессов износа и амортизации следует, что в реальных экономических условиях эти процессы не совпадают. Оба показателя, как износ, так и амортизация, одинаково необходимы для формирования данных, характеризующих финансовое состояние хозяйствующего субъекта. Автором теоретически обоснована возможность повышения полезности предоставляемой пользователям информации путем отдельного отражения на счетах бухгалтерского учета и в отчетности износа и амортизации основных средств

### **3. ОБЩИЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

Проведенные исследования учета основных средств в соответствии с российскими и международными стандартами позволили сделать следующие **выводы:**

1. Основой отличий между международной и российской системой учета и отчетности является разница в конечных целях использования отчетной информации. Так, отчетность по МСФО используется инвесторами, а также другими организациями и финансовыми институтами. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с российской системой учета, используется органами государственного управления и статистики. Так как данные группы пользователей имеют различные интересы и различные по-

требности в информации, то принципы составления финансовой отчетности также являются разными.

2. На методическом уровне нормативного регулирования бухгалтерского учета регламентация порядка оценки основных средств может быть реализована путем разработки и внедрения в учетную практику отечественных методических рекомендаций, отражающих формирование стоимости и движение основных средств, их оценку по справедливой стоимости.

3. Используя принципы международных стандартов при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, отечественные организации приобретают большее количество заинтересованных лиц, желающих иметь разнообразную информацию об их деятельности.

4. Несмотря на то, что российские Положения по бухгалтерскому учету значительно по содержанию приближены к МСФО, ещё существуют различия между российской и международной системой учета и отчетности, что определяет трудности перехода российских организаций на МСФО.

В целях совершенствования учета основных средств **рекомендуется:**

1. Регламентировать порядок оценки основных средств путем разработки и внедрения в учетную практику методических рекомендаций, отражающих формирование стоимости и движение основных средств, их оценку по справедливой стоимости.

2. В целях обеспечения информационного единообразия российской и международной отчетности, отчетность, составленная по российским правилам, должна быть пересмотрена и трансформирована.

3. Используя принципы МСФО при подготовке бухгалтерской отчетности, отечественные организации привлекают большее количество заинтересованных лиц, желающих получить разнообразную информацию об их деятельности. Таким образом, отечественные организации расширяют круг пользователей информации финансовой отчетности. При этом, критерием

оценки соответствия бухгалтерской отчетности требованиям МСФО становится удовлетворение интересов пользователей.

4. Методологическая основа перехода отечественных хозяйствующих субъектов на международные стандарты должна содержать стратегические и практические направления применения МСФО, позволяющие получить информацию более ясную, доступную, пригодную для углубления управленческого анализа.

#### **4. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ ОПУБЛИКОВАНЫ В СЛЕДУЮЩИХ РАБОТАХ:**

*в изданиях, рекомендованных ВАК:*

1. Якимов Д.В. Оценка основных средств в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности / Д.В.Якимов // *Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. Научно-теоретический журнал* № 5.– 2010.– С. 88-92 – 0,5 п.л.

2. Овсийчук М.Ф., Якимов Д.В. Особенности учета основных средств по российским и международным стандартам / М.Ф. Овсийчук, Д.В.Якимов // *Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. Научно-теоретический журнал* № 2.– 2011.– С. 77–85 – 0,88 п.л.

*в монографии:*

3. Якимов Д.В. Методика учета и оценки основных средств в соответствии с требованиями МСФО: Научное издание / Д.В. Якимов – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К<sup>о</sup>», 2011. – 92 с.- 5,75 п.л.

*в других изданиях:*

4. Якимов Д.В. Пользователи бухгалтерской отчетности/ Д.В. Якимов // *Социально-экономические проблемы кооперативного сектора экономики. Материалы 2 международной научно-практической конференции молодых ученых – преподавателей, сотрудников, аспирантов и соискателей* - М.: Российский университет кооперации, 2009.– С. 361–363 - 0,18 п.л.

5. Якимов Д.В. Концептуальные подходы к организации бухгалтерского учета в организациях Российской Федерации / Д.В. Якимов // Современные формы взаимодействия общества, кооперации и государства в период модернизации. Материалы Международной научной конференции профессорско-преподавательского состава, сотрудников и аспирантов вузов России и зарубежных стран по итогам научно-исследовательской работы в 2009 г. - М.: Российский университет кооперации, 2010.– С. 632–635 – 0,15 п.л.

6. Якимов Д.В. Начисление амортизации основных средств в соответствии с МСФО 16 «Основные средства» / Д.В. Якимов // Социально-экономические проблемы кооперативного сектора экономики. Материалы 3 международной научно-практической конференции молодых ученых – преподавателей, сотрудников, аспирантов и соискателей - М.: Российский университет кооперации, 2010.– С. 508–512 – 0,22 п.л.

7. Якимов Д.В. Совершенствование учетной политики основных средств, как один из этапов гармонизации учета внеоборотных активов / Д.В. Якимов // Взаимодействие общества и государства в период модернизации России. Материалы Международной научной конференции профессорско-преподавательского состава, сотрудников и аспирантов вузов России и зарубежных стран по итогам научно-исследовательской работы в 2010 г. - М.: Российский университет кооперации, 2011, С. 479–482 – 0,19 п.л.