Конвергенция российского бухгалтерского учета внеоборотных активов с международными стандартами финансовой отчетности

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Поташкова, Наталья Николаевна

**Год:**

2007

**Автор научной работы:**

Поташкова, Наталья Николаевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Саратов

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

156

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Поташкова, Наталья Николаевна

Введение.

Глава 1. Теоретические основы реформирования внеоборотных активов.

1.1. Экономическое содержание категории внеоборотных активов и их состав.

1.2. Классификация внеоборотных активов и момент их признания в учете.

Глава 2. Организация российского учета внеоборотных активов в соответствии с МСФО.

2.1. Первоначальная и последующая оценка внеоборотных активов.

2.2. Определение порога капитализации внеоборотных активов.

2.3. Выбор оптимального метода начисления амортизации по внеоборотным активам.

Глава 3. Методы сближения российской практики учета внеоборотных активов с МСФО.

3.1. Трансформация российской бухгалтерской отчетности в формат МСФО.

3.2. Агрегированный учет объектов основных средств на основе использования специальных аналитических счетов.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Конвергенция российского бухгалтерского учета внеоборотных активов с международными стандартами финансовой отчетности"

Актуальность темы исследования. Развитие бизнеса, сопровождающееся возрастанием роли международной интеграции в сфере экономики, предъявляет определенные требования к единообразию и прозрачности применяемых в разных странах принципов формирования и алгоритмов исчисления прибыли, налогооблагаемой базы, условий инвестирования и капитализации заработанных средств. Именно с этой проблемой сталкиваются российские организации при установлении деловых контактов с зарубежными инвесторами, поэтому реформирование бухгалтерского финансового учета, стало одним из основных условий увеличения объемов инвестирования в отечественную экономику.

В процессе финансово-хозяйственной деятельности организаций, для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также для целей управления используются внеоборотные активы. Как правило, такие активы составляют основную часть имущества организаций и занимают значительную долю средств у хозяйствующих субъектов. Развитие рыночных отношений в нашей стране, международных, хозяйственных и финансовых связей выдвинули в число наиболее актуальных вопрос о совершенствовании бухгалтерского учета внеоборотных активов, приближении его содержания (принципов, методов) к принятым нормам в международной практике.

На сегодняшний день, экономическая система нашей страны интенсивно изменяется, возникают новые виды хозяйственной деятельности, однако, российская система бухгалтерского учета еще не получила законченного оформления в законодательстве, нет устоявшихся методологических основ, на которых базировалась бы регулирование учета, хотя некоторые шаги в процессе реформирования учета этого вида имущества уже сделаны.

В рамках данных проблем особое место в учете занимают такие вопросы, как: экономическое определение объектов внеоборотных активов; классификация и определение момента признания в учете этих средств организаций; первоначальная и последующая оценка внеоборотных активов; выбор оптимального начисления амортизации; определение порога капитализации внеоборотных активов; арендные операции; выбытие внеоборотных активов и т.п. В связи с этим, особо остро встает вопрос о сближении бухгалтерского финансового учета внеоборотных активов с международными стандартами, что позволит устранить различия в методиках учета этого вида имущества российских хозяйствующих субъектов.

Степень разработанности проблемы. Проблемам реформирования учета внеоборотных активов уделялось и уделяется большое внимание. Значительную роль в разработке методологии учета сыграли такие видные отечественные ученые как: А. А. Афанасьев, М. И. Баканов, И. А. Басманов, П. С. Безруких, И. Ю. Беляева, Н. А. Блатов, Г. В. Булычева, Ф. Ф. Бутынец, М. А. Бахрушина, Н. Р. Вейцман, В. Г. Гетьман, Е. Н. Иванова, В. В. Ковалев, Г. Н. Козлова, И. В. Королев, В. Б. Либерман, Т. Н. Малькова, В. Д. Новодворский, И. Р. Николаев, О. М. Островский, В. Ф. Палий, О. В. Рожнова, А. П. Рудановский, Я. В. Соколов, О. В. Соловьева, А. Д. Шеремет, JL 3. Шнейдман и многие другие.

Общетеоретические аспекты учета внеоборотных нашли свое отражение и в работах зарубежных авторов - А. Дюбок, Ж. Б Дюмарше, Ж. Г. Курсель, Е. Сивере, и других.

Тем не менее, в экономической литературе еще недостаточно глубоко рассмотрены вопросы сближения российского бухгалтерского учета с международными стандартами.

Актуальность этих вопросов, их недостаточная теоретическая разработанность и большая практическая значимость в современных условиях хозяйствования обусловили выбор темы диссертационного исследования и определили постановку его целей и задач.

Цель и задачи диссертации. Цель диссертационного исследования состоит в теоретическом и практическом обосновании конвергенции внеоборотных активов с международными стандартами, реформирования учета этого вида имущества, с целью изменения применения их на практике в России.

В рамках поставленной цели предполагается решение следующих задач:

- уточнить экономическое содержание категории внеоборотных активов, а также выявить различия с содержащимся в МСФО определением этих средств, с целью упорядочения отражения этого вида имущества в бухгалтерском финансовом учете организаций;

- выявить противоречия в действующих нормативных актах в части определения ими момента признания в бухгалтерском финансовом учете внеоборотных активов, для разработки критериев признания, соответствующих главному требованию - получению экономических выгод;

- разработать порядок формирования и уточнить состав затрат, включаемых в историческую и последующую стоимость объектов внеоборотных активов, учитывающий резерв на демонтаж объектов при их ликвидации, который позволит полностью покрыть затраты на их приобретение, эксплуатацию и выбытие;

- определить порядок расчета порога капитализации внеоборотных активов для российских организаций, который позволит унифицировать состав объектов внеоборотных активов в отечественной и мировой практике;

- оптимизировать выбор метода начисления амортизации по объектам внеоборотных активов, обеспечив соотнесение получения экономических выгод расходам организаций на амортизацию;

- выявить экономическую сущность и значение трансформации, как одного из путей получения показателей российской бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО;

- предложить методику агрегированного учета, основанная на ведении субсчетов второго порядка, которая позволит организовать учет объектов основных средств по отечественным и международным стандартам.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются теоретические и методические положения и разработки по вопросам бухгалтерского учета внеоборотных активов в российской и международной практике.

Объект исследования. Объектом исследования выбран бухгалтерский финансовый и налоговый учет внеоборотных активов хозяйствующих субъектов разных видов деятельности, которые являются представителями крупного и малого бизнеса Ульяновской области.

Методологической и теоретической основой диссертации послужили труды отечественных и зарубежных авторов, в которых рассматриваются вопросы бухгалтерского финансового и налогового учета внеоборотных активов.

Информационной базой исследования явились законодательные акты и нормативные документы государственных органов власти Российской Федерации, статистические данные Госкомстата РФ и Госкомстата по Ульяновской области, материалы периодической печати по исследуемой проблеме, стандарты МСФО.

В ходе выполнения диссертационной работы применялись различные методы научного исследования: выборочное наблюдение, группировка, сравнение, обобщение, монографический метод исследования.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в теоретическом и практическом обосновании сближения отечественных стандартов внеоборотных активов с международными стандартами и заключается в следующем:

- дано уточненное экономическое определение категории внеоборотных активов, а также выявлены различия, содержащиеся в МСФО понятием этих средств, с целью упорядочения отражения этого вида имущества в бухгалтерском финансовом учете организаций;

- выявлены противоречия в действующих нормативных актах в части определения ими момента признания в бухгалтерском финансовом учете внеоборотных активов, разработаны критерий признания, которые соответствуют главному требованию - получению экономических выгод;

- разработан порядок формирования и уточнен состав затрат, включаемых в историческую и последующую стоимость объектов внеоборотных активов, и которые учитывают резерв на демонтаж объектов при их ликвидации, позволяющий полностью покрыть затраты на их приобретение, эксплуатацию и выбытие;

- определен порядок расчета порога капитализации внеоборотных активов для российских организаций, который позволит унифицировать состав объектов внеоборотных активов в отечественной и мировой практике; оптимизирован метод начисления амортизации по объектам внеоборотных активов, который обеспечивает соотнесение получения экономических выгод расходам на амортизацию в российских организациях;

- выявлена экономическая сущность и значение трансформации, как одного из путей получения показателей российской бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО;

- предложена методика агрегированного учета, которая базируется на использовании специальных аналитических счетов (субсчетов второго порядка), и позволяет получать показатели бухгалтерской отчетности непосредственно из данных системного финансового учета, которые отвечают требованиям национальных стандартов и МСФО.

Практическая значимость работы. Сделанные выводы и предложения позволяют максимально сблизить российский учет внеоборотных активов с международными стандартами. Основы разработанных теоретических положений и организационно-методических рекомендаций для сближения учетных систем внеоборотных активов, могут быть использованы в финансово-хозяйственной деятельности российских организаций.

Результаты исследования могут использоваться при разработке нормативных и методических документов, при преподавании в высших учебных заведениях основ учета внеоборотных активов, а также при подготовке и повышении квалификации профессиональных бухгалтеров. Основные положения диссертации отражены в двух печатных работах, общим объемом 1,8 п. л.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка использованных источников и приложений.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Поташкова, Наталья Николаевна

Схожие выводы можно сделать также по вопросам первоначальной оценки и дисконтирования кредиторской задолженности.

В МСФО содержатся специальные уточнения относительно отсрочки оплаты. В МСФО 16 «Основные средства» есть требование для случаев отсрочки оплаты свыше обычных условий признавать в качестве процентного расхода в течение периода отсрочки разницу между дисконтированной и номинальной суммой платежа. Аналогичные уточнения содержатся также в параграфе в МСФО 2 «Запасы», МСФО 38 «Нематериальные активы» и некоторых других стандартах.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации»: «величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком (подрядчиком) или иным контрагентом». То есть документ прямо указывает, что в расчет нужно принимать не только цену, но и условия договора.

Российские ПБУ, посвященные отдельным видам активов, не содержат специальных правил оценки кредиторской задолженности, возникающей по их оплате в случаях, когда предоставляется отсрочка сверх обычных условий. Например, согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств», «фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление объектов основных средств являются суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу)». То же самое говорится в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» в отношении фактических затрат на приобретение МПЗ. Никаких дополнительных указаний в стандартах нет. В частности, остаются неясными ситуации, когда в периоде приобретения актива никаких сумм поставщику не уплачивается.

Что будет являться «затратами на приобретение». Видимо, возникающую кредиторскую задолженность, но как ее оценить. Большинство российских организаций оценивает такую задолженность по номиналу, полагая, что этого требуют нормативно-правовые акты. Но никаких подобных требований в российских документах не содержится. Получается, что компании добровольно выбирают учетную методику, приводящую к серьезному отклонению российской отчетности от требований МСФО, а затем идут на большие затраты по ее трансформации под эти требования, считают авторы.

Резюмируя суждения вышеназванных авторов, на наш взгляд, трансформация российской бухгалтерской отчетности в формат МСФО не столь правильна, на пути сближения двух практик учета. Потому как, этот процесс, во-первых, очень затратный для российских организаций; во-вторых, большинство иностранных инвесторов не доверяют информации, которая представлена в трансформированной отчетности, и, наконец, последнее то, что только с ведением параллельного учета можно достичь желаемого результата в бухгалтерском финансовом учете российских организаций.

В следующем параграфе мы предлагаем методику ведения российскими организациями агрегированного учета внеоборотных активов, что позволит максимально сблизить российских и международный учет этого вида имущества.

3.2. Агрегированный учет объектов основных средств на основе специальных аналитических счетов

Если рассмотреть различия между российским и международным учетом внеоборотных активов, а также других различий, которые были выявлены в описанных выше главах диссертационного исследования (по определению порога капитализации, методам начисления амортизации), то можно сделать вывод, что определенные шаги к сближению методик учета внеоборотных активов сделаны. Однако, имеющиеся расхождения достаточно существенны.

Организации, которым необходимо получить показатели, соответствующие международным стандартам, могут выбрать один из следующих методов: проводить трансформацию данных финансового учета по этой группе активов, либо вести агрегированный учет.

Сущность трансформации, ее положительные и отрицательные стороны, мы указали в предыдущем параграфе работы. Взвесив все «за» и «против», на наш взгляд, российским организациям для формирования в учете информации в соответствии с МСФО, целесообразнее вести агрегированный учет этого вида имущества.

Для крупных хозяйствующих субъектов нами предлагается использование системы агрегированного учета. Суть этой системы состоит в том, что к большинству синтетических счетов открываются субсчета второго порядка, позволяющие осуществить дополнительные группировки объектов бухгалтерского учета для получения показателей отчетности, соответствующих требованиям МСФО. Мы в своей работе рассматриваем только группировки (субсчета), связанные свнеоборотным активами. Так, наряду с использованием к счету 01 «Основные средства», а также действующими аналитическими группировками, необходимо дополнительно разделить все объекты на две группы, исходя из первоначальной стоимости.

Как мы отмечали выше, что в мировой практике при определении порога капитализации по объектам основных средств, устанавливается стоимость, по которой объект зачисляется в состав основных средств, в сумме свыше 5000 $ США [79,с. 320].

Поэтому, мы предлагаем разделить объекты основных средств на две группы: с индивидуальной стоимостью ниже международного порога капитализации и свыше или равны международному порогу капитализации.

В первую группу объектов основных средств при этом следует отнести объекты по стоимости свыше или равные международному порогу капитализации. Вторая группа объектов - от 10 000 или 20 000 рублей (в зависимости от учетной политики) до международного порога капитализации. Аналогично этому необходимо поделить суммы амортизации по объектам внеоборотных активов, на контрарных счетах.

Мы считаем, что такой агрегированный учет внеоборотных активов будет способствовать правильному отражению внеоборотных активов и приближать их порог капитализации к международному уровню.

Агрегированный учет на базе новой аналитики создадим на основании учетных данных действующих организаций. Для этого, внутри синтетического счета 01 «Основные средства» введем следующий агрегированный учет на базе новой аналитики:

Счет 01-1/1 первая группа - «Объекты основных средств, индивидуальная стоимость которых выше или равна международному порогу капитализации»,

Счет 01-1/2 вторая группа - «Объекты основных средств, индивидуальная стоимость которых ниже международного порога капитализации».

Соответственно на синтетическом счете 02 «Амортизация основных средств» разделим начисленную амортизацию по этим объектам на первую и вторую группы соответственно счету 01 «Основные средства»:

Счет 02-1/1 первая группа - «Амортизация объектов основных средств, индивидуальная стоимость которых выше или равна международному порогу капитализации», Счет 02-1/2 вторая группа - «Амортизация объектов основных средств, индивидуальная стоимость которых ниже международного порога капитализации».

У нас существуют реальные учетные данные по учету объектов основных средств на малом и крупном предприятии города Димитровграда Ульяновской области. Малое предприятие - Общество с ограниченной ответственностью «БЕСТ», которое занимается оказанием услуг юридическим и физическим лицам, в области бухгалтерского учета и аудита. Крупное предприятие -Открытое акционерное общество молочная фирма «Био-Тон», хозяйственная деятельность которой заключается в переработке сельскохозяйственного сырья предприятий АПК, а также производство кисломолочной продукции для города и районов области.

Аналитический учет в ООО «БЕСТ» ведется с помощью автоматизированной формы бухгалтерского учета и прикладной лицензионной программы 1С «Бухгалтерия». Каждая операция по движению объектов основных средств оформляется соответствующими первичными документами. На основании типовой формы ОС-1 происходит прием объектов в эксплуатацию. Записи в инвентарную карточку учета объектов основных средств, производятся на основании акта ОС-6.Инвентарные карточки группируются в организации по местам эксплуатации и по видам объектов. Для того, чтобы учет внеоборотных активов на этом предприятии соответствовал мировому уровню, необходимо на отчетную дату провести разделение всех объектов основных средств на две нами предлагаемые группы согласно Приложению 1, которые представим в таблице 9.

Анализируя информацию ООО «БЕСТ» по разделению объектов в агрегированном учете таблицы 9, необходимо отметить, что первоначальная стоимость всех объектов основных средств организации не достигают международного порога капитализации, следовательно, все эти объекты по международным стандартам финансовой отчетности не будут признаваться таковыми.

Заключение

Процесс сближения бухгалтерского учета внеоборотных активов с международными стандартами, затрагивает всю национальную систему бухгалтерского; учета в Российской Федерации. В качестве основы реформирования бухгалтерского учета в РФ выбраны МСФО, поскольку они являются логичными и целесообразными, а также признаются всеми странами мира. В результате привлечения иностранных инвестиций в российские организации, появляется необходимость в составлении и представлении отечественными предприятиями финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

В диссертации была поставлена и достигнута цель максимального сближения отечественного бухгалтерского учета внеоборотных активов с международными стандартами, поскольку внеоборотные активы - это основная часть имущества хозяйствующих субъектов, и в связи с этим так остро стоят вопросы учета: приобретения, начисления амортизации, переоценки, аренды и выбытия этого вида имущества.

Проведенное нами исследование позволяет сделать следующие выводы:

1. В ПБУ 6/01 «Учет основных средств» понятие и критерии признания перемешены. Актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

- Объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

- Объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

- Организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта.

- Объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Согласно, МСФО 16 «Основные средства», «основные средства - это материальные активы, которые используются компанией для производства или поставки товаров и услуг, для сдачи в аренду другим компаниям, или для административных целей; и предполагается использовать в течение более чем одного периода».

Помимо объектов основных средств, еще одной группой внеоборотных активов являются нематериальные активы. В российском ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» также, как и в ПБУ 6/01 «Учет основных средств», не существует четкого определения объекта нематериального актива. ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах коммерческих организаций, находящихся у них на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

В МСФО 38 «Нематериальные активы», сказано, что «нематериальный актив - это идентифицируемый не денежный актив, не имеющий физической формы, удерживаемый для использования при производстве или предоставлении товаров или услуг, для сдачи в аренду другим или для административных целей».

На основе анализа экономических категорий внеоборотных активов, нами предложено следующее определение: «внеоборотным активом считается актив, который возникает в результате прошлых событий, контролируется организацией, приносит организации экономические выгоды, имеет надежную оценку, и срок полезного использования определяется его вкладом в доход организации».

2. Одним из самых сложных вопросов в организации учета внеоборотных активов, является определение момента признания соответствующего актива в качестве объекта внеоборотных средств.

Согласно, ПБУ 6/01 «Учет основных средств», актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основного средства, если выполняются вышеназванные четыре условия.

По МСФО 16 «Основные средства» - внеоборотным активом признается контролируемый предприятием ресурс, возникший в результате произошедших в прошлом событий, от которого в будущем предприятие ожидает для себя получение экономических выгод, и выполняются условия:

1. С большей вероятностью можно утверждать, что компания получит связанные с активом будущие экономические выгоды (выручка от продажи продукции, произведенная с помощью данного актива).

2. Фактические затраты на приобретение актива для компании могут быть надежно оценены.

Объекты основных средств часто составляют основную часть всех активов организации, и поэтому имеют большое значение для представления ее реального финансового положения. Более того, определение затрат в качестве актива или расхода, может иметь значительное влияние на представляемые организацией результаты хозяйственной деятельности.

На основе анализа российской практики учета внеоборотных активов, довольно часто возникает ситуация, при которой объекты основных средств эксплуатируются в пределах 12 месяцев. Причинами тому могут быть разные факты деятельности: теряется качество выпускаемой продукции или научно-технический прогресс постоянно совершенствуется, и на рынке появляются новые разработки, следовательно, это приводит к решению о выбытии этих объектов основных средств. В связи с этим напрашивается вопрос о том, что третий критерий признания объектов основных средств - «организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта» не имеет экономического смысла.

Согласно, МСФО 38 «Нематериальные активы», для того чтобы признать статью нематериальным активом, она должна отвечать трем критериям: возможность идентификации, контролю и возможности оценки.

Помимо вышеназванных исследований нами проведен анализ несоответствия в учете объектов основных средств, который отражает действующий порядок учета этих объектов, на которые требуется государственная регистрация. Государственная регистрация имущества происходит довольно долгое время, она может затянуться на несколько месяцев. Отсюда следует, что если у предприятия имеется имущество, которое не прошло процедуры государственной регистрации, и поэтому суммы по этим объектам отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

В связи с этим предлагается: при совершении факта приобретения или ввода в эксплуатацию имущества, не прошедшего государственной регистрации, на основании акта-приема передачи имущества отражать это имущество на балансовом счете 06 «Объекты основных средств, не прошедшие государственной регистрации», и прелагаем целый комплекс бухгалтерских записей.

3. На сегодняшний день, от правильного выбора оценки зависит учет внеоборотных активов, тем более, что оценка является элементом учетной политики предприятия. Оценка - это процесс определения денежных величин, в которых элементы финансовой отчетности должны признаваться и отражаться в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках.

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств», объекты основных средств, принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью объектов основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Изменение первоначальной стоимости объектов основных средств допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств. Формирование первоначальной цены в российской практике усугубляется ведением налогового учета.

Согласно, МСФО 16 «Основные средства», единицей объекта основных средств, которую следует признать как актив, должна быть оценена по ее первоначальной стоимости. Стоимость единицы основных средств состоит из стоимости фактических затрат на ее покупку, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на приобретение, а также любые прямые издержки, связанные с приведением актива в рабочее состояние для использования по назначению. Прямые издержки, включаемые в стоимость: стоимость подготовки объекта; первоначальные затраты на доставку, погрузку и разгрузку; затраты на установку; выплаты привлеченным сотрудникам; оценочная стоимость демонтажа и удаления актива, а также восстановления площадки в том размере, в котором она признана в соответствии с МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

Возможность достоверной оценки является необходимым условием признания нематериальных активов по МСФО 38 «Нематериальные активы». Нематериальный актив может быть признан только в том случае, если его стоимость можно достоверно определить, и при условии, что он первоначально будет оценен по этой стоимости.

Современные условия формирования первоначальной стоимости по ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и МСФО 16 «Основные средства» одинаковая, но существует принципиальное отличие в том, что по российским стандартам в первоначальную стоимость не включается сумма резерва на покрытие предполагаемых затрат на демонтаж, удаление актива и восстановление места, где находился актив.

Статистические данные, полученные, на предприятиях Ульяновской области, показывают, что в момент ликвидации недвижимых объектов основных средств, расходы по разборке и сносу составляют от 5% до 15% от первоначальной (восстановительной) стоимости. Такие расходы в соответствии с действующими нормативными актами относятся в состав прочих и уменьшают финансовый результат того отчетного периода, в котором были произведены. В то же время при ликвидации соответствующий объект уже не приносит хозяйствующему субъекту никаких доходов.

Действующий порядок формирования первоначальной стоимости нарушает принцип соотнесения расходов и доходов, в связи с тем, что организация доходы получает в период эксплуатации, а расходы по выбытию несет в момент ликвидации. Расходы на ликвидацию следует включать в первоначальную стоимость объектов, с тем, чтобы они погашались в течение всего периода эксплуатации. Это позволит более равномерно и обоснованно формировать себестоимость, прибыль и налог на прибыль.

Для этого, нами предлагается внести в учет и План счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций субсчет 85 «Резервы, формируемые в результате ликвидации основных средств». При определении первоначальной стоимости объекта основных средств необходимо включать сумму на демонтаж активов и восстановление площадки. Начисление резерва предлагается производить несколькими взаимосвязанными бухгалтерскими записями на счетах.

4. Определение порога капитализации по внеоборотным активам, является одним из самых сложных вопросов. Стоимостной критерий отнесения приобретаемого актива к объектам основных средств на протяжении нескольких лет был разным.

Решение этой огромной проблемы можно найти с помощью внедрения на предприятиях аналитического учета внеоборотных активов. Для этого нужно закрепить в учетной политике предприятий следующие условия определения порога капитализации внеоборотных активов:

- считать объект какой-либо группы внеоборотных активов и признавать их в составе внеоборотных стоимостью свыше или равной международному порогу капитализации;

- критерии признания и оценки применять в соответствии с МСФО 16 «Основные средства» и МСФО 38 «Нематериальные активы».

Каждое предприятие по своему роду хозяйственной деятельности очень специфично, и говорить о каком-то определенном методе начисления амортизации невозможно. Однако, в связи с тем, что в нашей стране происходит реформирование бухгалтерского учета, и постепенно российские стандарты сближаются с международными правилами учета, следовательно, и бухгалтерская отчетность предприятий должна отражать реальное финансовое положение российских компаний.

Для этого необходимо организациям необходимо выбрать экономически оптимальный метод начисления амортизации по объектам внеоборотных средств, и предложить возможность пересмотра выбранного метода, в случае изменений в получении экономических выгод от использования данной группы этих активов.

В процессе исследования различий между российским и международным учетом (по определению порога капитализации, методу начисления амортизации), необходимо отметить, что определенные шаги к сближению методик сделаны. Однако, имеющиеся расхождения достаточно существенны.

5. В настоящее время в России развиваются рыночные отношения, которые выражаются в установление долгосрочных торговых связей, создании организаций с иностранными инвестициями и выход ценных бумаг на международный рынок, которые в свою очередь требуют устранения трудностей в понимании зарубежными партнерами информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности российских организаций.

Предприятия, которым необходимо получить показатели, соответствующие международным стандартам, могут выбрать один из трех методов получения учетной информации: проводить трансформацию учетных данных финансового учета по внеоборотным активам, вести параллельный учет или создать агрегированный учет на основе специальных аналитических счетов (счетов второго порядка).

На основе анализа предложена методика конвергенции российского учета внеоборотных активов с международными стандартами при помощи ведения в организациях агрегированного учета на основе новых аналитических счетов, как один из путей сближения учета с МСФО.

Сущность агрегированного учета состоит в том, что при организации аналитического учета, кроме традиционных группировок, вводятся дополнительные группировки, позволяющие из данных системного финансового бухгалтерского учета, получить показатели, соответствующие требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

В решении проблемы, наряду с использованием к счету 01 «Основные средства», действующих аналитических группировок, необходимо дополнительно разделить все объекты на две группы, исходя из первоначальной стоимости.

Для достижения этой цели в исследуемой работе предложено открыть внутри синтетического счета 01 «Основные средства» специальные аналитические счета второго порядка. Соответственно на синтетическом счете 02 «Амортизация основных средств» произойдет разделение начисленной амортизации по этим объектам на первую и вторую группы соответственно счету 01 «Основные средства».

Таким образом, этот метод позволит максимально приблизить учет внеоборотных объектов и отражать их остаточную стоимость в бухгалтерском балансе по международным правилам, а также реально отражать финансовое положение организации. Иностранные инвесторы будут больше доверять информации, представленной в финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО, вопреки информации, составленной по российским стандартам учета.

Основные научные достижения разработанных методов сближения российского бухгалтерского учета внеоборотных активов с международными стандартами, могут быть использованы предприятиями различных форм собственности и видов деятельности, при составлении финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Поташкова, Наталья Николаевна, 2007 год

1. Бакаев А. С. Основные направления развития бухгалтерского учета в России // Бухгалтерский учет. М., 2001.- №3.

2. Баканов М. И., Шеремет А. Д. Теория экономического анализа: Учебник.-4-е изд., доп. и перераб. М.: Финансы и статистика, 2000. - 416 с.

3. Бариленко В. И. Анализ финансовой отчетности: учебное пособие / В. И. Бариленко, С. И. Кузнецов, JL К. Плотникова, О. В. Иванова, под общей ред. д.э.н., проф. В. И. Бариленко. М.: КНОРУС, 2005. - 456 с.

4. Бариленко В. И. проблемы перехода России на международные стандарты финансовой отчетности // Саратов: Налоговые известия Саратовской губернии.- 2000.- №11.

5. Бархатов А. П. Международный учет: Учеб. пособие.- М.: Маркетинг, 2001.-288с.

6. Бланк И. А. Основы инвестиционного менеджмента.Т.2. К.: Эльга-Н, Ника-Центр, 2001

7. Бортник Н. А. Первичный учет в автоматизированных комплексах. М.: Финансы и статистика, 1991. - 127 с.

8. Бухгалтерский учет: Учеб. для вузов / Безруких П. С., Ивашкевич В. Б., Кондраков Н. П. и др.; под ред. П. С. Безруких. 3-е изд., перераб. и доп. -М.: Бухгалтерский учет, 1999. 624 с.

9. Василевич И. П., Уткин Ф. А. Вопросы трансформации бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО // Бухгалтерский учет. 2003. - №12

10. Ю.Вагапова А. Учет нематериальных активов // Финансовая газета.- 2003.-№32.11 .Вахрамеева М. В. Индексный метод анализа: Методические указания. -М.: Финансовая академия при правительстве РФ, 1998. 36 с.

11. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов. М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. - 533 с.

12. Бахрушина М. А. Управленческий анализ. -М.: Омега-JI, 2004. -432 с.

13. М.Вахрушина М. А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб. пособие / Под ред. М. А. Бахрушиной.- М.: Вузовский учебник, 2007.-320с.

14. Бахрушина М. А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Под ред. М. А. Бахрушиной. М.: Омега-JI, 2006.-568с.

15. Веретенникова И. И. Амортизация и амортизационная политика. М.: Финансы и статистика, 2004. - 192 с.

16. Волкова В. М., Лахова Е. В. Международные стандарты бухгалтерского учета: основные принципы и приемы конвертации.- М.: Аудитор, 1998.-72с.

17. Галузина С. М., Пупшис Т. Ф. Международный учет и аудит.- СПб.: Питер, 2006.- 272с.

18. Гарифуллин К. М., Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие. Казань: Изд-во КФЭИ, 2002. - 512 с.

19. Генералова Н. В. Учет предстоящих расходов по выводу из эксплуатации основных средств и восстановлению окружающей среды// Бухгалтерский учет.- 2006.- №4

20. Гершун А. М., Аверчев И. В., Герасимов Е. В. и др. Учет по международным стандартам: Учеб. пособие.- 3-е изд.-М.: Фонд развития бухгалтерского учета, Издательский дом «Бухгалтерский учет», 2003.-504с.

21. Гетьман В. Г. Некоторые аспекты международной стандартизации финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. М., 2003. - №9

22. Гладышева Ю. П. Нематериальные активы: бухгалтерский и налоговый учет. М.: Изд-во Бератор-Пресс, 2003.

23. Гражданский Кодекс Российской Федерации. 41-3 (с измен. От 29.06.2004).

24. Гуляев Н. С., Ветрова JI. Н. Основные модели бухгалтерского учета и анализа в зарубежных странах: Учеб. пособие. М.: КНОРУС, 2004. -144с.

25. Директивы Европейского Экономического сообщества и гармонизации стандартов бухгалтерского учета. Т. 1,2 Белгород: Белаудит, 1993.

26. Дружиловская Т. Ю. Трансформация нематериальных активов в соответствии с МСФО//Бухгалтерский учет.- 2006. №15

27. Дымова И. Э. Учет в Швейцарии // Бухгалтерский учет, 2000.-№6

28. Ефимова О. В. Финансовый анализ. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет, 2002. - 517 с.

29. Журавлева А. В. Нематериальные активы К Налоговый учет для бухгалтера. 2005. - №1

30. Казин А. В. Учет нематериальных активов и анализ доходности объектов интеллектуальной собственности промышленных предприятий: Дис. .канд. экон. наук. Саратов, 2006.-160с.

31. Камышанов П. И., Камышанов А. П. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие: М.: Омега-Л, 2004. - 640 с.

32. Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААП. М.: Изд-во Эксмо, 2004. - 400с.

33. Кирьянова 3. В., Одинушкина Е. В. Как трансформировать российскую отчетность в соответствии со стандартами ГААП // Бухгалтерский учет.-М., 1998.-№3.

34. Кислов Д. В. Нематериальные активы: учет и налоги. М.: ООО ИИА «Налог Инфо», ООО Статус-Кво 97», 2006. - 344 с.

35. Ковалев В. В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. М.: Финансы и статистика, 2004. - 720 е.: ил.

36. Коваль JT. С. Международные стандарты и теория бухгалтерского учета: Учеб.- метод, пособие М.: Гелиос АРВ, 2003,- 144с.

37. Козлова Е. П. и др. Бухучет в организациях / Е. П. Козлова, Т. Н. Бабченко, Е. Н. Галанина. 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 752 с.

38. Козлов И. Трансформационная таблица. Этапы составления // МСФО -практика применения. 2007.№1

39. Колычев А. В. Учет финансовых результатов и составление отчетности в соответствии с международными стандартами: Дис. .канд. экон. наук. Волгоград, 2001.- 197 с.

40. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет и аудит. М.: Перспектива, 2000. -339 с.

41. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (одобрена приказом Минфина РФ от 1 июля 2004 г. №180).

42. Крылов Э. И. и др. Анализ финансового состояния и инвестиционной привлекательности предприятия: Учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 2003. -192 с.

43. Куликова Л. И. Учет основных средств: современная концепция и тенденции развития. Казань: Изд-во КФЭИ, 2000. - 308 с.

44. Куттер М. И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 594 е.: ил.

45. Литвиненко М. И. Обзор международных стандартов финансовой отчетности //Главбух 1998. - №1-18.

46. Литвиненко М. И. Адаптация данных бухгалтерского учета и отчетности российских предприятий к требованиям международных стандартов: Дис. .канд. экон. наук.- М., 2000.- 219 с.

47. Малькова Т. Н. теория и практика международного бухгалтерского учета: Учеб. пособие. Изд.2-е, перераб. и доп.- СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2003.-352с.

48. Маренков Н. JL, Веселова Т. Н. Международные стандарты финансовой отчетности. Серия «Высшее образование». М.: Национальный институт бизнеса; Ростов-на-Дону: Феникс, 2005. 288 с.

49. Матушкин И. Аренда по МСФО // Двойная запись. 2005. - №6

50. Мизиковский Е. А. Бухгалтерский учет: корреспонденция счетов. М.: Финансы и статистика, 1999. - 544 с.

51. Мизиковский Е. А. Применение международных стандартов финансовой отчетности. // Бухгалтерский учет. М., 2001. -№15

52. Мизиковский Е. А., Дружиловская Т. Ю. Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет в России.- 2-е изд., перераб. и доп.-М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2006. 328с.

53. Модеров С. Учет основных средств в соответствии с МСФО // Финансовая газета. 2005. - №11

54. Морозова Ж. А. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Бератор-Пресс, 2002. - 256с.

55. Международные стандарты финансовой отчетности: издание на русском языке М.: Аскери-АССА, 2004. - 752 с.

56. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб. пособие для вузов / Н. П. Мощенко. М.: Изд-во «Экзамен», 2005.- 224с.

57. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие / Под ред. И. А. Смирновой. М.: Финансы и статистика, 2005.- 672с.

58. Налоговый Кодекс Российской Федерации 4.1 (от 31.07.1998г. №146-ФЗ), 4.2 (от 05.08.2000г. №117-ФЗ с изм. от 30.06.2004г.)).

59. Нефедьева Ю. Сравнительный анализ ПБУ 2/94 и МСФО 11 // Финансовая газета. 2005. - №25

60. Николаева О. Н., Шишкова Т. В. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие. 4-е изд.-М.: Эдиториал УРСС, 2003. -240с.

61. Николаева С. А. Учетная политика предприятия. М.: Инфра-М, 1995. -176 с.

62. Основы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России / Под ред. И с комментариями А. С. Бакаева М., Бухгалтерский учет, 1995-240с.

63. Палий В. Ф. Бухгалтерская отчетность: особенности. М.: Бератор-Пресс, 2003.-216 с.

64. Палий В. Ф., Палий В. В. Финансовый учет. -М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. -354 е.: ил.

65. Палий В. Ф. Современный бухгалтерский учет. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003. - 792 с.

66. Палий В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. М.: Инфра-М, 2003. - 472с.

67. Панков Д. А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом: Учеб. пособие / Д. А. Панков, 2-е изд.- М.: Новое знание, 2003.- 252с.

68. Пачоли JI. Трактат о счетах и записях / Под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2001. - 368 е.: ил.

69. Перекрестова JI. В., Давлетов В. В. Трансформация финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами и и учетная политика организации: Учеб.- метод, пособие. Волгоград: Изд.ВГУ, 1999.- 70с.

70. Письмо Минфина РФ «О принятии объектов недвижимости к бухгалтерскому учету», утв. от 8 апреля 2003 г. N 16-00-14/121.

71. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94н) (с измен, от 07.05.2003г.).

72. Плотников В. С. Основы консолидированного учета. Саратов: Изд-во центр СГСЭУ, 2000. - 190 с.

73. Подготовка международной финансовой отчетности российскими предприятиями и банками / Игорь Аверчев. М.: Вершина, 2005. - 680 с.

74. О.Позднякова Е. И. Совершенствование нормативно-правовой базы начисления и использования амортизационных средств // Финансы. -1998. №10. - С.13-15

75. Положение по бухгалтерскому учету 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство», утв. приказом Минфина РФ от 20.12.1994 №167.

76. Положение по бухгалтерскому учету 6/01 «Учет основных средств», утв. приказом Минфина РФ от 30.03.2001 №26н (с измен, и доп. от 18.05.2002, 12.12.2005).

77. Положение по бухгалтерскому учету 14/2000 «Учет нематериальных активов», утв. приказом Минфина РФ от 16.10.2000 №91н.

78. Положение по бухгалтерскому учету 13/2000 «Учет государственной помощи», утв. приказом Минфина РФ 16.10.2000 №92н.

79. Положение по бухгалтерскому учету 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию», утв. приказом Минфина РФ от 02.08.2001 №60н.

80. Положение по бухгалтерскому учету 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утв. Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 №114н.

81. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами (утв. Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. №283).

82. Пронина Е. А. Как рассчитать и учесть амортизационную премию // Бухгалтерский учет. 2006. №3

83. Пятов М. Л. Способы начисления амортизации и создание оценочных резервов // Бухгалтерский учет. 2002. - №8. - С.33-38

84. Пыльцов В., Павлова Т. Учет основных средств по международным стандартам // Двойная запись. 2005. №9

85. Рассказова-Николаева С. А. Кому нужны МСФО // Бухгалтерский учет, -2007.-№2

86. Ржаницына В. С. Изменения в учете основных средств и налоговые последствия // Бухгалтерский учет. 2006.-№3

87. Ржаницыца В. С., Тихомиров В. Нематериальные активы в системе МСФО // Консультант. 2005. -№21

88. Римов А. В. Амортизация основных средств и нематериальных активов, купленных до 01.01.2002 // Главбух.- 2003 .-№13

89. Рожнова О. В. Трансформация отчетности в формат МСФО: практическое пособие для бухгалтера / О. В. Рожнова-М.: ИД «Юриспруденция», 2005.- 120с.

90. Российский статистический ежегодник. 2005: Статистический сборник Госкомстата России. М., 2005.

91. Рудановский А. П. Анализ баланса. М.: Макиз, 1926. - 718 с.

92. Рудановский А. П. Руководящие начала (принципы) по счетоводству и отчетности в государственных хозяйственных объединениях. М., 1924 г.

93. ЮО.Рудановский А. П. Теория балансового учета. Оценка как цель балансового учета. Счетное исчисление. М., 1928.

94. Русакова Е. А. Амортизация объектов основных средств в учете // Бухгалтерский учет. 2001. - №21. - С.4-9

95. Русакова Е. А. О начислении амортизации // Налоговый Вестник. 2000. -№11.-С.153-155

96. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий. М.: ИНФРА-М, 2003.-470 с.

97. Самышкина А.Н. Финансовая отчетность предприятий, ее реформирование в соответствии с международными стандартами: Дисс. . канд. экон. наук. Казань, 1998. - 170 с.

98. Севастьянова Е.В Основы гармонизации российской системы бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности: Дисс. канд. экон. наук. — М., 2000. 152 с.

99. Соколов В. Я. Учет амортизации в России // Бухгалтерский учет. 1991. -№12

100. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000.-496 е.: ил.

101. Соколов Я.В., Палий В.Ф., Ремизов Н.А. Российские и международные стандарты. -М.: Книжный мир, 1998. 523 с.

102. Соколов Я. В., Семенова В. М. Бухгалтерский учет во Франции // Бухгалтерский учет.- 2000.-№5

103. Соколов Ю. А. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет. -М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2006. 216 с.

104. Соколова И. Н. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет // Налоговый вестник- 2006. №7

105. Соловьева О. В. МСФО и ГААП: учет и отчетность М.: ИД ФБК-Пресс, 2003.-328с.

106. Соловьева О. В. Международная практика учета и отчетности: Учебник. -М.: ИНФРА-М, 2004. 332с.

107. Сорокина О.Н. Сравнительный анализ и основные приемы трансформации финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами.- М., УМЦ при Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам, 2001. 47 с.

108. Старостин С. Н. Основные средства: налоговый и бухгалтерский учет. -М.: МЦФЭР, 2002.

109. Стуков С. А., Стуков JI. С. Международная стандартизация и гармонизация учета и отчетности. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 1998.

110. Тараканов А.Н. Международный финансовый менеджмент. М.: МГЛУ, 2001.-63 с.

111. Терехова В. А. Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности СПб.: Питер, 2003. - 272с.

112. Терехова В. А. Стратегические направления перевода российских организация на МСФО // Международный бухгалтерский учет.- М., 2003.-№10.

113. Ткач В. И. Международные принципы учета амортизационных отчислений // Финансы. 1994. - №1.

114. Ткач В.И. Международный финансовый и управленческий учет и проблемы совершенствования бухгалтерского учета в российской Федерации в условиях рыночных отношений. Дисс. . д-ра экон. наук. -М., 1992.-549 с.

115. Тютрин К.А. Методика адаптации российской системы отчетности к международным стандартам. Автореф. дис. . канд. экон. наук. М., 2002.

116. Уланова И.Н. Информационные возможности финансовой отчетности и адаптация российских методов ее составления к требования международных стандартов. Диссканд. экон. наук. -М., 2001. 197 с.

117. Федеральный Закон от 21.11.1996г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с измен, от 30.06.2003г.).

118. Федеральный Закон от 26.12.1995г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах» (с измен, от 06.04.2004г.).

119. Федеральный Закон от 08.02.1998г. №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (с измен, от 21.03.2002г.).

120. Финансовый учет: Учебник / Под ред. Проф. В. Г. Гетьмана. М.: Финансы и статистика, 2003. - 640 е.: ил.

121. Чая В. Т. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособие / В. Т. Чая, Г. В. Чая.- М.: КНОРУС, 2005. 240с.

122. Шелемех Н. Н. Влияние амортизационных отчислений на налог на прибыль // Налоговый вестник. 1999. - №8. - С. 108-114

123. Шеремет А. Д. Управленческий учет. М.: ИД ФБК-Пресс, 2001

124. Шеремет А. Д., Негашев Е. В. Методика финансового анализа. М.: ИНФРА-М, 2000.-308 с.

125. Шнейдман Л. 3. Как пользоваться МСФО. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003. - 96 с.

126. Шнейдман Л.З. МСФО и российские стандарты: направление на сближение // Финансовая газета. 2005. - №3.

127. Щедров В. И., Севастьянова Е. В. Трансформация системы бухгалтерского учета в РФ для повышения инвестиционной привлекательности субъектов предпринимательской деятельности. М.: Наука и экономика, 1998. - 120с.

128. Экономика предприятия: Учебник / Под ред. В. Я. Горфинкеля, Е. М. Купрякова. М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1996

129. Экономический анализ: Учебник для вузов / Под ред. Л. Т. Гиляровской. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001 - 527 с.

130. Яковлев А. Износ и амортизация: смысловая связь и содержательные различия // Финансовая газета. 2000. - №34.