

0-794082

На правах рукописи



НИЗАМУТДИНОВА АЛИНА МИННУЛОВНА

**МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СБЛИЖЕНИЯ  
РОССИЙСКИХ СТАНДАРТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА  
И ОТЧЕТНОСТИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ  
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

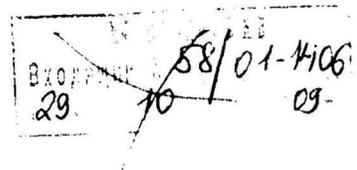
Специальность

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Москва – 2009



Диссертация выполнена на кафедре «Бухгалтерский учет и аудит» ГОУ ВПО «Уфимский государственный нефтяной технический университет»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
**Ванчухина Любовь Ильинична**

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Кеворкова Жанна Аракеловна**

кандидат экономических наук, доцент  
**Качкова Ольга Евгеньевна**

Ведущая организация: **ГОУ ВПО «Государственный университет управления»**

Защита состоится 23 ноября 2009 г. в 11 часов на заседании диссертационного совета Д 446.004.01 по экономическим наукам в ГОУ ВПО «Российский государственный торгово-экономический университет» по адресу: 125993, Москва, ул. Смольная, 36, ауд. 209.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Российский государственный торгово-экономический университет».

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000715208

Автореферат разослан: 22 октября 2009 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Ю. К. Харакоз'.

Ю. К. Харакоз

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Проблематика реформирования отечественной системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями рыночной экономики и МСФО является предметом научных дискуссий более десяти лет. Обобщение теоретических взглядов отечественных ученых позволило сделать вывод об отсутствии единства мнений о степени соответствия российских положений по бухгалтерскому учету (далее – российских стандартов) требованиям МСФО. Содержание российских стандартов сегодня также не удовлетворяет специалистов, пользующихся ими при формировании отчетности.

Критическое рассмотрение процесса реформирования системы бухгалтерского учета России с точки зрения методов преобразования национальных стандартов бухгалтерского учета привело к изучению общемирового опыта: активно обсуждающиеся в мире процессы конвергенции – максимального сближения – национальных стандартов с МСФО выявили несостоятельность метода постепенной адаптации отечественных стандартов к МСФО.

Данные обстоятельства обусловили необходимость максимального сближения российской системы бухгалтерского учета с МСФО, что подчеркивается также и в пунктах 1 и 2 Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу, утвержденной приказом МФ РФ № 180 от 01.07.2004 г. Однако на данном этапе развития страны указанная концепция нуждается в ускоренной и комплексной реализации, поскольку «сложившаяся система бухгалтерского учета и отчетности не обеспечивает в полной мере надлежащее качество и надежность формируемой в ней информации, а также существенно ограничивает возможности полезного использования этой информации». Формирование нормативной базы (стандарты) и ее методическое обеспечение были обозначены в числе основных направлений реформы российского бухгалтерского учета в 1998 году. Ввиду того, что действующими нормативно-правовыми документами обеспечена преемственность направлений реформы в среднесрочной перспективе, первостепенную важность приобретает разработка методического обеспечения самого процесса формирования российских стандартов в соответствии с МСФО.

**Степень разработанности проблемы.** Огромный вклад в становление и развитие методологии системы бухгалтерского учета и отчетности на

международном и национальном уровне внесли отечественные и зарубежные ученые: Д. Блейк, О. Амаг, Р. Энтони, Дж. Рис, М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера, Д. Александер, А. Бриттон, Э. Йориссен; А.С. Бакаев, А.П. Бархатов, И.В. Аверчев, В.Г. Гетьман, Л.В. Горбатова, Т.Ю. Дружиловская, Р.Г. Каспина, М.И. Литвиненко, Т. Н. Малькова, Е.А. Мизиковский, С.А. Николаева, О.Е. Николаева, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, О.В. Рожнова, О.В. Соловьева, А.В. Суворов, В.А. Терехова, Т.Ю. Шишкова, Л.З. Шнейдман и многие другие.

Непосредственно процессы конвергенции как передовой тенденции реформирования национальных стандартов учета и финансовой отчетности в соответствии МСФО рассматривались в международном исследовании «GAAP 2002: Конвергенция» его автором Донной Л.Стрит совместно с крупнейшими аудиторскими компаниями мира, а также в трудах российских ученых О.И. Кольвах, В.Ю. Копытина, К.И. Попова, И.И. Санниковой и др.

В разработках исследователей в последнее время имеет место смещение акцентов в сторону прикладных, нежели научных проблем. Так, определение различий отдельных российских стандартов с МСФО и предложение готовых вариантов отечественных стандартов при отсутствии каких-либо индикаторов их приближения к МСФО диктует необходимость более глубокой проработки теоретических вопросов сближения национальных стандартов с МСФО. Остаются нераскрытыми проблемы конвергенции российских стандартов с МСФО с точки зрения метода реформирования системы бухгалтерского учета, являющегося основой для разработки соответствующего методического обеспечения формирования российских стандартов в соответствии с МСФО. Не нашла решения также проблема контроля качества формирования российских стандартов.

Отмеченные проблемы теоретического и методического характера обусловили выбор направления исследования, его цель и задачи.

**Целью диссертационного исследования** является разработка теоретических положений, вопросов методического обеспечения и практических рекомендаций по сближению российских стандартов с МСФО.

Для достижения данной цели в работе поставлены и решены **следующие задачи:**

- раскрыть теоретические аспекты построения российских стандартов методом их максимального сближения (конвергенции) с МСФО;

- разработать методику формирования российских стандартов в соответствии с МСФО;
- определить методический подход к контролю качества формирования российских стандартов;
- обосновать практические рекомендации по сближению российских правил учета основных средств с требованиями МСФО на уровнях стандартов (ПБУ), плана счетов бухгалтерского учета и учетной политики отечественных организаций.

**Объектом исследования** является процесс реформирования российской системы бухгалтерского учета в соответствии с МСФО.

**Предметом исследования** является совокупность вопросов теоретического и методического характера, связанных со сближением российских стандартов с МСФО.

**Теоретической и методологической основой исследования** послужили труды отечественных и зарубежных авторов, посвященные проблемам международной стандартизации, гармонизации и конвергенции систем бухгалтерского учета и финансовой отчетности, в том числе реформирования российской системы бухгалтерского учета в соответствии с МСФО.

**Информационную базу исследования** составили законодательные и нормативные акты, регламентирующие учетные процессы в России и положения МСФО. В качестве эмпирической базы были использованы данные всероссийского исследования при поддержке Министерства финансов РФ.

При выполнении исследования были применены следующие методы научного познания: диалектическая логика, анализ и синтез, индукция и дедукция, сравнение, группировка и классификация.

**Область исследования.** Диссертационное исследование соответствует положениям п.п. 1.7 «Адаптация различных систем бухгалтерского учета. Их соответствие международным стандартам», п.п. 1.6 «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета, формирование отчетных данных» специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика» Паспорта номенклатуры специальностей научных работников ВАК РФ.

**Научная новизна диссертации** заключается в разработке комплекса теоретических, методических положений и практических рекомендаций по конвергенции российских стандартов с МСФО.

Результаты исследования, полученные лично автором и имеющие научную новизну, заключаются в следующем:

1. Определены основные теоретические положения по сближению российских стандартов с МСФО, заключающиеся во введении в первый уровень системы нормативного регулирования бухгалтерского учета (СНРБУ) принципов подготовки отчетности, расширении их совокупности и уточнении отдельных из них, что позволит усовершенствовать российскую СНРБУ, обеспечив тождество ее структурных элементов таковым согласно МСФО.

2. Предложена методика максимального сближения российских стандартов с МСФО, основанная на формировании и последовательной трансформации исходной матрицы взаимосвязи стандартов и принципов подготовки отчетности. Методика позволяет определять степень адаптации к МСФО российских стандартов и осуществлять их поэтапное сближение с МСФО, обеспечивающее формирование максимально приближенных к МСФО российских стандартов в любой момент времени.

3. Предложена методика контроля качества разработки российских стандартов, основанная на оценке интегрального показателя качества их формирования, включающего в себя показатели-индикаторы приближения российских стандартов к МСФО в условиях рыночной экономики: «степень адаптации к МСФО российских стандартов» и «удовлетворенность пользователей отчетности качеством российских стандартов», позволяющая обеспечить взвешенное использование МСФО при формировании российских стандартов.

4. Даны практические рекомендации по сближению российских правил учета основных средств с требованиями МСФО на уровнях положений по бухгалтерскому учету, плана счетов бухгалтерского учета и учетной политики российских организаций, в частности:

- разработан вариант ПБУ «Учет основных средств», в отличие от действующего, максимально приближенный к МСФО в части правил, являющихся реализацией принципов подготовки отчетности: метода начисления, уместности, сопоставимости и достоверного представления информации, определения элементов отчетности, их признания, оценки по восстановительной стоимости, позволяющий повысить качество формируемой в бухгалтерском учете информации об основных средствах;

- предложено построение аналитического учета основных средств в системе российских счетов, соответствующее авторскому варианту ПБУ «Учет основных средств», позволяющее, в отличие от действующего порядка организации аналитического учета по счету 01, формировать информацию о первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств не только в разрезе видов и направлений использования объектов, но и составляющих ее элементов - амортизируемой и ликвидационной стоимости основных средств;

- разработан алгоритм формирования учетной политики российских организаций, максимально приближенной к требованиям МСФО по реализации принципа достоверного представления информации в отчетности.

**Практическая значимость исследования** заключается в комплексном решении проблемы повышения качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, путем конвергенции российских стандартов и правил бухгалтерского учета с МСФО. Для разработчиков российских стандартов практическую значимость имеет теоретическое и методическое обеспечение процесса конвергенции российских стандартов с МСФО, необходимое для дальнейшей разработки нормативной базы бухгалтерского учета. Для российских организаций практическая значимость диссертации определяется прикладным характером большинства рассмотренных вопросов: применение практических рекомендаций позволит повысить прозрачность их бухгалтерской отчетности, составленной по российским стандартам, а теоретические выводы позволяют определить степень конвергенции такой отчетности с их отчетностью в формате МСФО.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные результаты исследования обсуждены на научно-практических конференциях различного уровня, в частности, научно-практической конференции «Роль банковского сектора в стратегии социально-экономического развития региона» (2004 г., Уфа), международной научно-практической конференции, посвященной 60-летию УГНТУ «Актуальные вопросы экономики топливно-энергетического комплекса» (2008 г., Уфа), международной научно-практической интернет-конференции «Модели взаимодействия бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения с учетом перехода на международные стандарты финансовой отчетности для предприятий промышленности, торговли и сельского хозяйства» (15 ноября – 17 де-

кабря 2007 года, Орел), и получили апробацию в публикациях автора в 2002-2009 годах.

Материалы диссертации используются в учебном процессе при преподавании дисциплин «Международные стандарты учета и финансовой отчетности», «Бухгалтерский учет» в ГОУ ВПО «Уфимский государственный нефтяной технический университет», а также в Территориальном Институте профессиональных бухгалтеров РФ (г. Уфа). Результаты исследования успешно применяются в практической деятельности организаций ОАО «Акционерная компания Востокнефтезаводмонтаж», ОАО «Проектно-изыскательский институт «Башгипроводхоз», что подтверждено справками о внедрении.

**Публикации результатов исследования.** По теме диссертации опубликовано 12 научных работ общим объемом 13,2 печ.л., в том числе 12,7 печ.л. – лично автора. Из них 3 работы объемом 1,1 печ.л. опубликованы в журналах, рекомендованных ВАК РФ для публикации результатов научных исследований.

**Объем и структура работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложений. Общий объем работы составляет 154 страницы машинописного текста. Диссертация содержит 28 таблиц, 12 рисунков, 10 приложений.

**Во введении** обоснована актуальность темы, охарактеризована степень разработанности проблемы, поставлена цель, определены задачи, раскрыты предмет и объект исследования, определены научная новизна и практическая значимость полученных результатов, приведены данные об апробации и внедрении.

**В первой главе** «Проблемы формирования российских стандартов бухгалтерского учета в соответствии с МСФО как ключевого направления реформирования отечественной системы бухгалтерского учета» рассмотрены результаты, проблемы реформы системы бухгалтерского учета в России, теоретические подходы к ее реформированию и проанализированы современные методы преобразования учетных систем.

**Во второй главе** «Методические аспекты конвергенции российских стандартов бухгалтерского учета с МСФО» обоснован выбор метода конвергенции (максимального сближения) учетных систем и рассмотрена его сущность. Предложены методические подходы к конвергенции с МСФО российских стандартов и контролю качества формирования последних.

**Третья глава** «Практические рекомендации по конвергенции российских правил бухгалтерского учета основных средств с требованиями МСФО» посвящена максимальному сближению с положениями МСФО российских правил учета основных средств, содержащихся в ПБУ 6/01, обоснованию возможности применения положений разработанного автором варианта ПБУ 6/01 в системе счетов бухгалтерского учета и разработке алгоритма формирования учетной политики отечественных организаций.

**В заключении** обобщены результаты диссертационного исследования, сформулированы основные выводы и предложения, полученные в ходе исследования.

## **II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

Сегодня имеют место противоречия, присущие российской системе бухгалтерского учета (РСБУ) в целом и российским стандартам в частности (невозможность выполнить требование приоритета содержания перед формой при составлении отчетности вследствие жесткой зависимости требований к составлению отчетности от требований к ведению бухгалтерского учета, отсутствие выполнимого требования достоверности, предъявляемого к информации в отчетности). Поэтому степень соответствия отдельных российских стандартов их международным аналогам не может представлять собой адекватный индикатор приближения российских стандартов к МСФО.

*В диссертации рассматриваются три основные группы вопросов. Первая группа* вопросов связана с обоснованием теоретических положений по построению российских стандартов методом их конвергенции с МСФО.

Для достижения запланированного результата процесса преобразования отечественной системы бухгалтерского учета необходимо на основании его основных элементов - постановки цели и определения задач выбрать метод преобразования исходного объекта. Постановка цели реформирования РСБУ согласно действующему теоретическому подходу, определенному в постановлении Правительства РФ № 283 от 06.03.98, была обусловлена основной тенденцией унификации мировых учетных систем, признаваемой в Комитете по МСФО – гармонизацией национальных учетных систем с МСФО, определившей выбор метода постепенной адаптации

российских стандартов к МСФО, и подчеркивалась второй задачей реформирования РСБУ. Вместе с тем она предполагала обеспечение соответствия РСБУ МСФО в каждый момент времени, что при перманентном изменении самих МСФО с 2001 года диктует необходимость применения на данном этапе их развития метода конвергенции учетных систем, для обеспечения увязки реформы бухгалтерского учета страны с «основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне» – с конвергенцией МСФО с национальными стандартами учета, провозглашенной в Совете по МСФО с 2001 года.

Следовательно, процесс конвергенции российских стандартов с МСФО может быть организован в рамках действующего правового поля. Это позволило определить теоретические и методические аспекты максимального сближения российских стандартов с МСФО.

В диссертации на основании выявленных отличительных особенностей МСФО, **определены теоретические положения, необходимые для сближения российских стандартов с МСФО** (табл. 1). Установлено, что МСФО представляют собой систему элементов, включающих стандарты и принципы представления финансовой отчетности. В диссертации обосновывается, что указание на приоритетность второго уровня - стандартов, в которых имеется прямая ссылка на первый уровень, обуславливает подчиненность стандартов принципам, т. е. доказывает признание последних в качестве первого уровня.

В свою очередь, принципам соответствуют следующие номера иерархии: 1 – цель и пользователи финансовой отчетности; 2 и 3 - основополагающие допущения (непрерывность деятельности и метод начисления); 4-9 - качественные характеристики информации, представляемой в отчетности (атрибуты полезной информации): 4 – понятность, 5 (6) – уместность, 5.1 - характер (содержание), 5.2 – существенность, 6 (5) – надежность, 6.1 - правдивое представление, 6.2 - приоритет содержания перед формой, 6.3 – нейтральность, 6.4 – осмотрительность, 6.5 – полнота, 7 – сопоставимость, 8 - ограничения уместности и надежности: 8.1 - своевременность, 8.2 - баланс между выгодами и затратами, 8.3 - баланс между качественными характеристиками; 9 – достоверное представление информации; 10 - определения элементов финансовой отчетности (ЭФО): активов, обязательств, капитала, доходов, расходов; 11 - критерии признания элементов финансовой отчетности; 12 - оценка элементов финансовой отчетности; 13 – концепции поддержания капитала. Таким образом,

## Теоретические положения по сближению российских стандартов с МСФО\*

<p>Отличительные особенности МСФО</p> <p>1. Это стандарты подготовки отчетности</p>	<p>Предлагаемые теоретические положения по сближению российских стандартов с МСФО</p> <p>Установление приоритета правил подготовки отчетности над правилами ведения учета посредством:</p> <p>1) переименования в стандарты бухгалтерской отчетности стандартов (положений) бухгалтерского учета (что также необходимо для идентификации (установления тождественности) преобразуемого объекта в соответствии с целевым объектом);</p> <p>2) выделения совокупности принципов подготовки отчетности в документах первого уровня системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, имеющего приоритет над вторым уровнем (стандартами бухгалтерской отчетности), при сохранении четырехуровневой системы нормативного регулирования бухгалтерского учета;</p> <p>3) уточнения совокупности принципов подготовки отчетности, тождественной по содержанию основному принципу подготовки отчетности - достоверности отчетности, - относящегося к числу требований к информации, представляемой в отчетности.</p> <p>Для этого совокупность принципов подготовки отчетности необходимо сформировать из положений Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (КБУ-РЭР), исключив из них допущение последовательности применения учетной политики ввиду того, что оно не является общим принципом, а носит частный характер, присущий другому принципу (требованию сравнимости); дополнив их: а) целью бухгалтерской отчетности, обуславливающей основной принцип ее подготовки (основное требование к информации в отчетности), б) требованиями к информации, представляемой в отчетности: основным - достоверного представления информации в отчетности (обеспечивающимся соблюдением стандартов бухгалтерской отчетности и остальных требований к информации, при этом отклонения от стандартов допустимы в случаях, если они не позволяют обеспечить достоверное представление) и одним из остальных требований - полноты, в) концепциями поддержания капитала, в развитие требования правдивого представления (объективности); уточнив перечень и определение элементов, подлежащих отражению в отчетности, отделив отдельные методов их оценки и области применения дисконтированной стоимости (сняв существующее ограничение), что также необходимо для реализации требования правдивого представления (объективности).</p>
<p>2. Обладают системным характером - признаками системы:</p> <p>иерархичности по-средством:</p> <p>1) выделения первого и второго уровней системы: принципов подготовки отчетности и стандартов отчетности;</p> <p>2) определения иерархии (соподчиненности) принципов подготовки отчетности.</p>	<p>целостности:</p> <p>1) второго уровня за счет построения стандартов на основе взаимосвязи принципов и правил стандартов - матричным способом;</p> <p>2) первого уровня за счет сущности основного принципа - качественной характеристики «достоверное представление информации» (ДПИ), которая обеспечивается соблюдением остальных качественных характеристик информации и стандартов отчетности, причем отклонения от стандартов допустимы, если они не позволяют обеспечить ДПИ в отчетности.</p>

\*Разработано автором.

построение международных стандартов можно рассматривать как матрицу реализации принципов в правилах (стандартов) посредством наличия и определенного содержания последних, если по вертикали отразить иерархию принципов, а по горизонтали – одиннадцать типовых разделов, отражающих наличие (Н) и содержание (С) правил стандартов: 1 и 2 - цель и область применения стандарта, 3 и 4 – определения (Н и С), 5 - общие положения, 6 – признание и прекращение признания элементов отчетности, 7 и 8 – оценка ЭФО (Н и С), 9 и 10 - раскрытие информации в отчетности (Н и С), 11 - вступление в силу и переходные положения (наличие). Так, предложенные теоретические положения позволили сформировать совокупность российских принципов подготовки отчетности, тождественных принципам системы МСФО и являющихся основой для построения российских стандартов отчетности, в частности, установить основной принцип подготовки отчетности - требование достоверности бухгалтерской отчетности. В качестве индикатора приближения российских стандартов к МСФО целесообразно выбрать степень адаптации первых к последним, а критериев приближения – критерии построения преобразуемого объекта как системы – признаки иерархичности и целостности, обуславливающие системное построение российских стандартов.

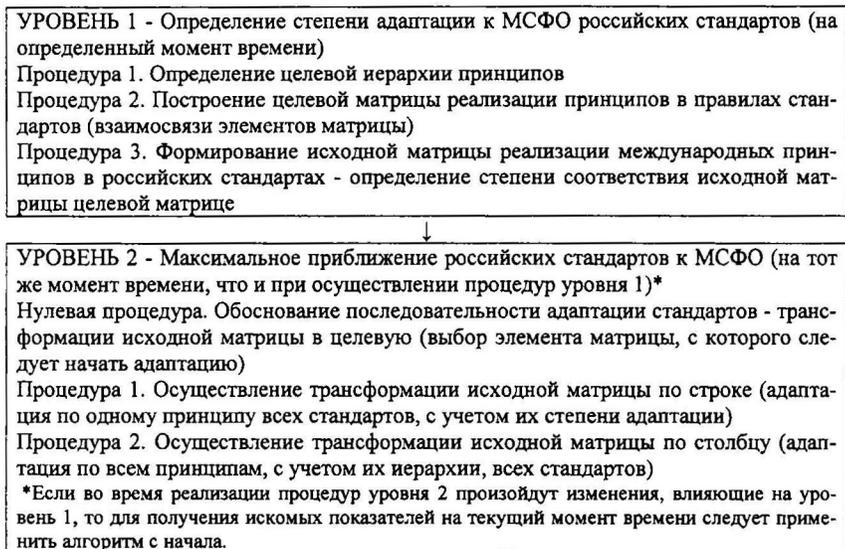
*Вторая группа* вопросов связана с разработкой методического обеспечения конвергенции российских стандартов с МСФО.

### **Методика максимального сближения российских стандартов с МСФО**

Предложенная методика основана на матричном подходе к построению системы российских стандартов в соответствии с МСФО, обеспечивающем одновременное соблюдение критериев ее построения – признаков иерархичности и целостности. Подход реализован в виде двухуровневого алгоритма процедур по формированию и последовательной трансформации (в соответствии с иерархией принципов подготовки отчетности) исходной матрицы взаимосвязи стандартов и принципов подготовки отчетности (рис. 1).

На основе алгоритма составлены разработочные таблицы (делающие методику простой для автоматизации расчетов при высокой аналитичности результатов) и инструкции по их применению. В последних важное место занимает обоснование возможности отступления от последовательности реализации принципов подготовки отчетности в стандартах, определенной иерархией принципов, во временные периоды до созревания соответ-

вующих экономических условий функционирования отечественных организаций.



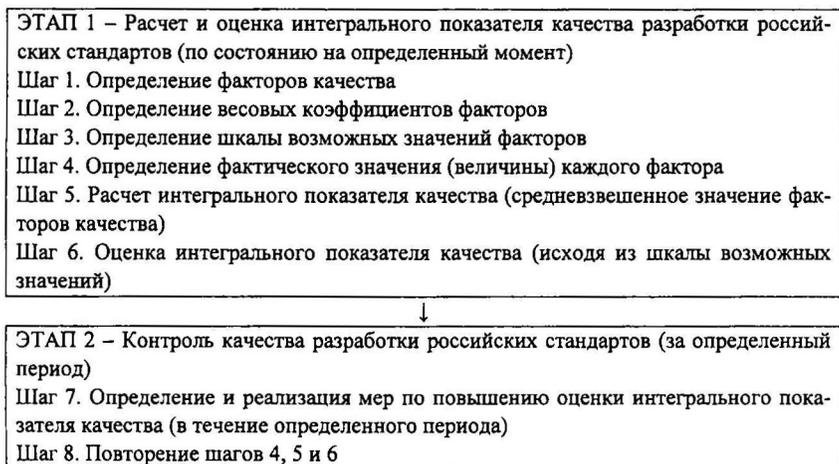
*Рис. 1. Алгоритм определения степени адаптации российских стандартов к МСФО и максимального сближения первых с последними*

Методика предусматривает возможность корректировки входных параметров в обоих конвергируемых объектах. Это позволяет, в отличие от используемого на практике порядка внесения изменений в российские стандарты, оперативно вносить изменения в процесс адаптации к МСФО российских стандартов, обеспечивая процесс их сближения с МСФО: планировать детальные сроки (составить программу очередности) разработки отечественных стандартов и разрабатывать варианты российских стандартов, максимально приближенных к МСФО в любой момент времени.

С помощью методики максимального сближения российских стандартов с МСФО в диссертации была определена степень адаптации ПБУ 6/01 (в нескольких последних по хронологии редакциях). Она равна 55%, 54% и 63% (в редакции приказа №156н от 27.11.06, с учетом приказа № 116н от 18.09.06) соответственно. Это свидетельствует о том, что при внесении изменений не всегда имеет место тенденция к увеличению степени адаптации к МСФО российского стандарта по сравнению с предыдущим ее значением.

## Методика контроля качества разработки российских стандартов

В соответствии с основными положениями теории качества (кавалитологии) разработан алгоритм оценки и контроля качества разработки российских стандартов, под которой понимается разработка новых и адаптация к МСФО существующих российских стандартов (рис. 2). Согласно модели Премии Правительства РФ в области качества, которая содержится в руководстве для организаций-участников конкурса на соискание указанных премий и гармонизирована с моделью Европейской премии в области качества (TQM), все факторы качества подразделяются на две противоположные группы - «возможности» и «результаты», с весовыми коэффициентами (в долях единицы), равными 0,5 для каждой группы.



**Рис. 2.** Алгоритм оценки и контроля качества разработки российских стандартов

Необходимый перечень факторов каждой из групп и их весов, взятых пропорционально соответствующим весам факторов указанной выше модели, представлены в табл. 2. Контроль качества разработки российских стандартов предлагается осуществлять посредством периодической оценки интегрального показателя качества (ИПК) и реализации процедур по ее повышению вплоть до

Таблица 2

## Расчет интегрального показателя качества разработки российских стандартов (на конец октября 2007 года)\*\*\*

Номер фактора (i)	Название фактора	Вес фактора (Bi)	Значение фактора (Зi)		Вi*Зi
			возможное	фактическое	
1	<i>Факторы группы «возможности»</i> Надлежащие условия разработки стандартов: - наличие органа, занимающего лидирующую роль в регулировании разработки стандартов; - существование и актуализация политики и стратегии разработки стандартов; - привлечение профессионального сообщества к разработке стандартов	0,13	высокое – 2 балла (есть); низкое – 0 баллов (нет) высокое – 2 балла (существует и актуализируется); среднее – 1 балл (не актуализируется); низкое – 0 баллов (не существует)	2	0,26
1.1		0,12	высокое – 2 балла (да, в необходимом объеме); низкое – 0 баллов (нет/в недостаточном объеме)	0	0,24
1.2		0,11	высокое – 2 балла (да, надлежащее пользование); низкое – 0 баллов (нет/ненадлежащее пользование)	0	0
2	Регламентация процесса разработки стандартов (пользование определенной методикой максимального сближения российских стандартов с МСФО)	0,14	высокое – 2 балла (от 81% до 100%); среднее – 1 балл (от 63% до 81%); низкое – 0 баллов (от 45% до 63 %)	1 (63%)	0,117
3	<i>Факторы группы «результаты»</i> Результаты разработки стандартов: - достигнутый результат - степень адаптации российских стандартов к МСФО (определяется по методике максимального сближения российских стандартов с МСФО, предложенной в диссертации) на отчетный момент времени	0,117	высокое – 2 балла (положительная); среднее – 1 балл (нейтральная или ломаная); низкое – 0 баллов (отрицательная)	1 (55%, 54, 63%)	0,100
3.1		0,100	высокое – 2 балла (оценки «5», «Между «4» и «5»); среднее – 1 балл (оценки «4», «Между «3» и «4»); низкое – 0 баллов (оценки «3», «Между «2» и «3»)	1 **	0,283
3.2		0,283	Удовлетворенность внутренних и внешних пользователей отчетностью качества, баллов		1
4	Удовлетворенность внутренних и внешних пользователей отчетностью качества, баллов	0,283			
Значение интегрального показателя качества, баллов					
* Это дата завершения последнего проведенного социологического исследования в РФ - «Осуществление реформы бухгалтерского учета и отчетности. Результаты комплексного исследования. Сентябрь-Октябрь 2007» //www.pmfip.ru. ** Источник: тот же.					

\*\*\*Разработано автором.

завершения процесса разработки российских стандартов (табл. 3). Предложенная методика контроля качества разработки российских стандартов позволяет определять проблемные области, подлежащие корректировке, в частности, последовательность введения в стандарт правил, связанных с применением новых понятий и принципов подготовки отчетности в условиях рыночной экономики, при внесении изменений в российские стандарты с помощью методики их максимального сближения с МСФО.

Таблица 3

**Оценка интегрального показателя качества и процедуры контроля качества разработки российских стандартов**

Значение ИПК	Оценка ИПК	Процедуры	
		по повышению оценки ИПК	по завершению процесса разработки российских стандартов
2	Отличное качество	-	Продолжать разработку российских стандартов, до тех пор, пока фактические значения факторов-«возможностей» не будут максимальными
от 1,5 до 2 от 1 до 1,5	Хорошее качество удовлетворительное качество	Провести факторный анализ ИПК и работать над улучшением значения конкретного фактора (факторов), учитывая динамику фактических значений.	-
Менее 1	неудовлетворительное качество (российские стандарты разрабатываются некачественно)		

Оценка качества разработки российских стандартов по состоянию на конец октября 2007 г. согласно предложенной методике и данным последнего социологического исследования в России показала сходимость теоретических и эмпирических результатов («удовлетворительное качество»). Повышение оценки возможно в случае повышения степени адаптации к МСФО российских стандартов, в частности, ПБУ «Учет основных средств», разработка варианта которого предлагается в работе.

*Третья группа* вопросов связана с разработкой практических рекомендаций по конвергенции российских правил учета основных средств с МСФО. С помощью методики максимального сближения российских

стандартов с МСФО в диссертации разработан **вариант ПБУ «Учет основных средств», максимально приближенный к МСФО**. Предлагается внесение следующих изменений, увеличивающих степень адаптации российского стандарта к МСФО по семи принципам подготовки отчетности на 4,9% по сравнению с действующей редакцией (табл. 4). С учетом предложенных изменений в ПБУ 6/01 степень его адаптации к МСФО составит около 68 % (абсолютное значение), что на 8% (относительный показатель) лучше значения степени адаптации действующей редакции.

Взаимосвязь принципов подготовки отчетности и правил стандарта составления отчетности наглядно можно показать на примере принципа «метод начисления» (табл. 4, п. 3). Так, применение предложенного варианта ПБУ, максимально приближенного к правилам МСФО, реализующим принцип начисления, подпринцип соотнесения доходов и расходов, позволяет повысить качество формируемой в бухгалтерском учете информации о стоимости основных средств, переносимой на готовый продукт (погашаемой иным путем) с целью получения будущих экономических выгод – амортизируемой стоимости (ликвидационной стоимости), т. е. формировать не завышенную себестоимость продукции в части амортизационных отчислений, в отличие от действующего порядка ее расчета обеспечит формирование более надежной информации в отношении показателей финансовых результатов: финансовый результат от выбытия основных средств не будет завышен, а финансовый результат от продажи продукции не будет занижен.

Рассмотренные положения варианта ПБУ «Учет основных средств», максимально приближенного к МСФО, были применены для определения фактической себестоимости продукции, что позволило выявить резерв снижения себестоимости ОАО «Акционерная компания Востокнефтезаводмонтаж» в 2007 году.

При применении предложенного варианта ПБУ «Учет основных средств» возникает необходимость в **разработке схемы корреспонденций счетов бухгалтерского учета при использовании показателей ликвидационной и**

**Таблица 4**  
**Изменения, необходимые для максимального приближения ПБУ 6/01 (в редакции приказа МФ РФ № 156н от 27.11.06) к МСФО**

<p>№ п/л и название принята подготовка отчетности, который реализуется посредством внесения изменений в правила стандарта</p>	<p>Суть вносимых изменений в правила стандарта</p>
<p>1. Достоверное и объективное представление</p> <p>2. Признание элементов финансовой отчетности</p>	<p>Удалить норму о том, что стандарт применяется также к доходным вложениям в материальные ценности» и дополнить определение основных средств условием использования их для сдачи в аренду.</p> <p>Заменить положение, касаемое учета основных средств в пределах 20 000 руб., на следующее: «Принадлежность отдельных объектов к основным средствам определяется на основании профессионального суждения бухгалтера в зависимости от конкретных условий их использования и конкретных типов компаний. Большинство мелких заготовчий и мелких инструмент возможно учитывать не как основные средства, а как запасы и списывать на расходы по мере их использования. Крупные заготовки, резервное оборудование, а также заготовки и оборудование, предназначенные для обслуживания определенного объекта основных средств, которые организации намерены использовать более года, должны учитываться как основные средства».</p> <p>Дополнить положения стандарта самостоятельной единицей учета: «Осуществляется капитализация стоимости стоимости крупных ишановых техосмотров, которые рассматриваются в качестве отдельного крупного планового осмотра».</p> <p>Дополнить стандарт положениями о составляющих первоначальной стоимости основных средств: «Амортизируемая стоимость должна распределяться на срок полезной службы, ликвидационная стоимость актива может стать равной его балансовой стоимости или превышающей ее. В этом случае амортизационные отчисления по данному активу равны нулю. Срок полезного использования и ликвидационная стоимость должны пересматриваться, по крайней мере, в конце каждого финансового года».</p> <p>Уточнить, исходя из какой суммы определяется годовая сумма амортизационных отчислений: заменить слово «первоначальной» на слово «амортизируемой».</p> <p>Дополнить стандарт определениями амортизируемой и ликвидационной стоимости, изложенными в МСФО 16.</p>
<p>3. Метод начисления</p>	<p>Дополнить стандарт положениями о составляющих первоначальной стоимости основных средств: «Амортизируемая стоимость должна распределяться на срок полезной службы, ликвидационная стоимость актива может стать равной его балансовой стоимости или превышающей ее. В этом случае амортизационные отчисления по данному активу равны нулю. Срок полезного использования и ликвидационная стоимость должны пересматриваться, по крайней мере, в конце каждого финансового года».</p> <p>Уточнить, исходя из какой суммы определяется годовая сумма амортизационных отчислений: заменить слово «первоначальной» на слово «амортизируемой».</p> <p>Дополнить стандарт определениями амортизируемой и ликвидационной стоимости, изложенными в МСФО 16.</p>
<p>4. Метод начисления, сопоставимость</p> <p>5. Определение элементов отчетности</p>	<p>Дополнить к числу затрат на восстановление объекта основных средств, увеличивающих его первоначальную стоимость, другие последующие затраты, изложив п. 27 так: «...затраты на модернизацию, реконструкцию объекта основных средств и другие последующие затраты...», «если в результате модернизации, реконструкции и других последующих затрат...». Уточнить случаи изменения первоначальной стоимости: «первоначальная стоимость основных средств не подлежит изменению, кроме случаев, изложенных в п. 27, частичной ликвидации и переоценки».</p> <p>Уточнить применение индексного метода переоценки (дополнить его словами «в случае, когда они имеют место в цен-тральноанном порядке»).</p> <p>Добавить требование о раскрытии информации о датах переоценки.</p>
<p>6. Восстановительная стоимость</p>	<p>Добавить требование о раскрытии информации о датах переоценки.</p>
<p>7. Уместность</p>	<p>Добавить требование о раскрытии информации о датах переоценки.</p>

**амортизируемой стоимости основных средств.** Целесообразно использовать следующие коды субсчетов и аналитических счетов, открытых к счету 01 «Основные средства» (табл. 5).

Таблица 5

**Предлагаемый автором перечень субсчетов  
и аналитических счетов к счету 01 «Основные средства»**

Номер сче- та/субсчета/аналитического счета второго порядка/аналитического счета третьего порядка	Название аналитического счета
01/Х/1	Основные средства в эксплуатации
01/Х/1/1	Амортизируемая стоимость основных средств (АС)
01/Х/1/2	Ликвидационная стоимость основных средств (ЛС)
01/Х/2	Выбытие основных средств
01/Х/У	-
Примечание. Субсчета (Х) предназначены для ведения аналитического учета основных средств по видам, аналитические счета второго порядка (У) – по характеру (направлениям) использования (находящиеся в эксплуатации, выбывающие, в запасе и т. п.), указанные аналитические счета третьего порядка детализируют информацию о первоначальной стоимости объекта основных средств, имеющих влияние на формирование себестоимости продукции. Далее обозначения «Х» в корреспонденциях счетов приводиться не будут.	

При таком построении аналитического учета основных средств схема бухгалтерских записей с использованием аналитических счетов 01/1/1 «АС» и 01/1/2 «ЛС», будет выглядеть следующим образом (табл. 6).

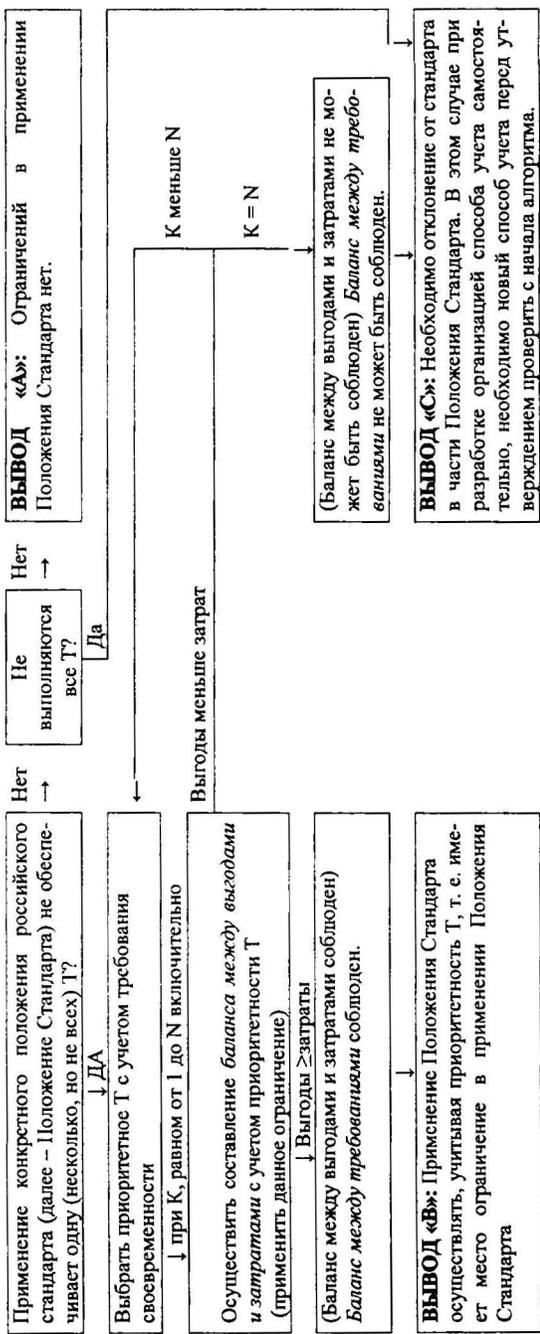
Она разработана в соответствии с действующим планом счетов бухгалтерского учета: корреспонденции счетов по открытию и закрытию аналитических счетов 01/1/1 «АС» и 01/1/2 «ЛС» не нарушают методику открытия и закрытия синтетического счета 01 «Основные средства», определенную планом счетов.

Для проверки применимости положений российских стандартов в учете конкретной организации, в целях обеспечения основного требования – достоверности отчетности в диссертации разработан **алгоритм формирования учетной политики российских организаций, максимально приближенной к требованиям МСФО** (рис.3). Он представляет собой алгоритм обоснования отклонений от российских стандартов и выбор способов учетной политики, обеспечивающих выполнение всех остальных требований к информации в отчетности.

**Схема бухгалтерских записей при использовании показателей амортизируемой и ликвидационной стоимости основных средств**  
Таблица 6

Бухгалтерские записи при применении АС и ЛС		Номер и содержание хозяйственной операции	
Дебет	Кредит	Сумма, руб.	
08	60	100 000	1. Приобретен объект основных средств
01/1/1	08	80 000	2. Введен в эксплуатацию объект основных средств:
01/1/2	08	20 000	2.1 Отражена АС
20/Амортизация	02	Сальдо счета 01/1/1 2 = 40 000	2.2 Отражена ЛС
			3. Начислена амортизация основного средства (линейным способом, за половину срока полезного использования (СПИ))
			4. Выбытие основного средства в результате ликвидации до истечения СПИ (в середине СПИ)*:
<b>Без использования субсчета «Выбытие»</b>			
02	01/1/1	40 000	4.1 Списана накопленная амортизация (за половину СПИ)
91/2	01/1/1	40 000	4.2 Списана часть АС, оставшаяся после вычета из нее накопленной амортизации
91/2	01/1/2	20 000	4.3 Списана ЛС
<b>С использованием субсчета «Выбытие»</b>			
02	01/2	40 000	4.1 Списана накопленная амортизация (за половину СПИ)
91/2	01/2	60 000	4.2 Списана остаточная стоимость
01/2	01/1/1	80 000	4.3 Списана АС
01/2	01/1/2	20 000	4.4 Списана ЛС

\* В случае выбытия основного средства в результате ликвидации после истечения СПИ величины накопленной амортизации и остаточной стоимости становятся равными соответственно АС и ЛС, вследствие чего учет осуществляется без использования субсчета «Выбытие».



**Примечание 1** Курсивом выделены положения КБУРЭР, которые можно использовать в качестве «составных частей», или «подтребований», требования рациональности, установленного в ПБУ 1/08, поскольку его содержание четко не раскрыто в российских нормативных документах; вместе с требованиями своевременности указанные «подтребования» будут представлять собой российские положения, аналогичные ограничениям уместности и надежности в МСФО.

**2** Алгоритм необходимо применить ко всем положениям всех стандартов, в том числе и к способам учета, в отношении которых предусмотрен выбор, - в этом случае выбрать тот способ, которому соответствует вывод А, либо В, либо С (перечислены в порядке убывания приоритетности). Если несколькими способам соответствует вывод «А», то ограничений в выборе способа нет.

**Условные обозначения.** Т – требования к информации, кроме требований своевременности и рациональности, установленные ПБУ 1/08, и включая требования объективности, нейтральности, уместности и сравнимости, установленные в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (КБУРЭР), а также требование понятности, предлагаемое в диссертации в качестве дополнения к КБУРЭР; К – порядковый номер применяемого требования (Т); N – количество требований (Т).

**Рис. 3** Предлагаемый алгоритм формирования учетной политики российских организаций, максимально приближенной к требованиям МСФО

Применение алгоритма позволяет российским организациям обеспечить соблюдение не только требований, предъявляемых к учетной политике, но и требования достоверности, предъявляемого к отчетности. Так, при применении разработанного алгоритма к положениям варианта ПБУ 6/01, предложенного в диссертации, о ликвидационной стоимости основных средств и о капитализации стоимости их крупных плановых техосмотров, не выполняется требование «баланс между выгодами и затратами», в отличие от положений действующего ПБУ 6/01, что позволило обосновать применяемые ОАО «Акционерная компания «Востокнефтезаводмонтаж» способы учетной политики для целей бухгалтерского учета в 2007 и 2009 годах. Тем не менее нормы предложенного в диссертации ПБУ «Учет основных средств», максимально приближенного к МСФО, были использованы для принятия в организации управленческих решений внутренними пользователями информации, формируемой в бухгалтерском учете.

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **I. Публикации в ведущих рецензируемых научных журналах и в изданиях, рекомендованных ВАК РФ**

1. Низамутдинова А.М. Необходимость разработки механизма преобразования российской системы бухгалтерского учета в соответствии с МСФО // Нефтегазовое дело, 2006, №2. – Том 4. – 0,3 печ. л.
2. Низамутдинова А.М. О сближении российских правил оценки дебиторской и кредиторской задолженности с требованиями МСФО // Бухгалтерский учет, 2008, №5. – 0,3 печ. л.
3. Низамутдинова А.М. Учет амортизируемой и ликвидационной стоимости основных средств // Бухгалтерский учет, 2009, №12. – 0,5 печ. л.

### **II. Статьи в научных сборниках, материалы конференций, научные издания**

4. Ванчухина Л.И., Низамутдинова А.М. Об уточнении понятий, используемых в отечественной системе учета и отчетности // Перспективы развития теории и практики управления потенциалом промышленного

производства: Межвуз. сб. научн. тр./Редкол.: Л. И. Ванчухина и др.; Под общ. ред. проф. Л. И. Ванчухиной. – Уфа: Изд-во УГНТУ, 2003. – 0,3 / 0,2 печ. л.

5. Низамутдинова А.М. Что есть МСФО для банков? (аспекты применения МСФО в банковском секторе экономики) // Актуальные проблемы методики и практики бухгалтерского учета, аудита, налогообложения и экономического анализа: Межвуз. сб. научн. тр./Редкол.: Л. И. Ванчухина и др.; Под общ. ред. проф. Л. И. Ванчухиной. – Уфа: Изд-во УГНТУ, 2004. – 0,5 печ. л.

6. Низамутдинова А.М. Концепция конвергенции российской системы финансовой отчетности с МСФО. – Уфа: Изд-во УГНТУ, 2004. – 1,7 печ. л.

7. Низамутдинова А.М. Приоритет содержания перед формой: реализация его в российской учетной практике и сближение с МСФО // Современные тенденции развития теории и практики бухгалтерского учета, аудита, налогообложения и экономического анализа: межвуз. сб. науч. тр./редкол.: Ванчухина Л. И. и др.; под общ. ред. проф. Л. И. Ванчухиной. – Уфа: изд-во УГНТУ, 2005. – 0,4 печ. л.

8. Низамутдинова А.М. Различия в трактовках расходов и прибыли согласно российскому законодательству и МСФО // Современные тенденции развития теории и практики бухгалтерского учета, аудита, налогообложения и экономического анализа: межвуз. сб. науч. тр./редкол.: Ванчухина Л. И. и др.; под общ. ред. проф. Л. И. Ванчухиной. – Уфа: изд-во УГНТУ, 2005. – 0,4 печ. л.

9. Низамутдинова А.М., Махмутов И.И. Влияние изменения российских оценки и учета основных средств в соответствии с международным подходом на принятие пользователями экономических решений // Современные проблемы экономической теории и практики: Межвуз. сб. науч. тр. /редкол.: Ванчухина Л. И. и др.; под общ. ред. проф. Л. И. Ванчухиной и Ю. А. Фролова – Уфа: изд-во УГНТУ, 2005. – Вып. 4. - 0,8 / 0,4 печ. л.

10. Низамутдинова А.М. Теоретическое обоснование конвергенции российской учетной системы с МСФО как необходимого направления реформирования – Уфа: Изд-во УГНТУ, 2006. – 0,8 печ. л.

11. Низамутдинова А.М. Процессы конвергенции российской системы бухгалтерского учета и отчетности с международными стандартами финансовой отчетности // Модели взаимодействия бухгалтерского учета,

анализа, аудита и налогообложения с учетом перехода на международные стандарты финансовой отчетности для предприятий промышленности, торговли и сельского хозяйства: материалы Международной научно-практической интернет-конференции (15 ноября – 17 декабря 2007 года, Орел): Орел: ОрелГТУ, 2008. – 0,1 печ. л.

12. Низамутдинова А.М. Особенности бухгалтерского учета на предприятиях нефтегазодобывающей отрасли России в свете перехода на МСФО. – Уфа: Изд-во УГНТУ, 2008. – 7,1 печ. л.







