

0-794082

На правах рукописи



НИЗАМУТДИНОВА АЛИНА МИННУЛОВНА

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

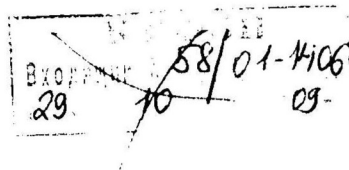
Специальность

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 (обеспечиваемым 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.

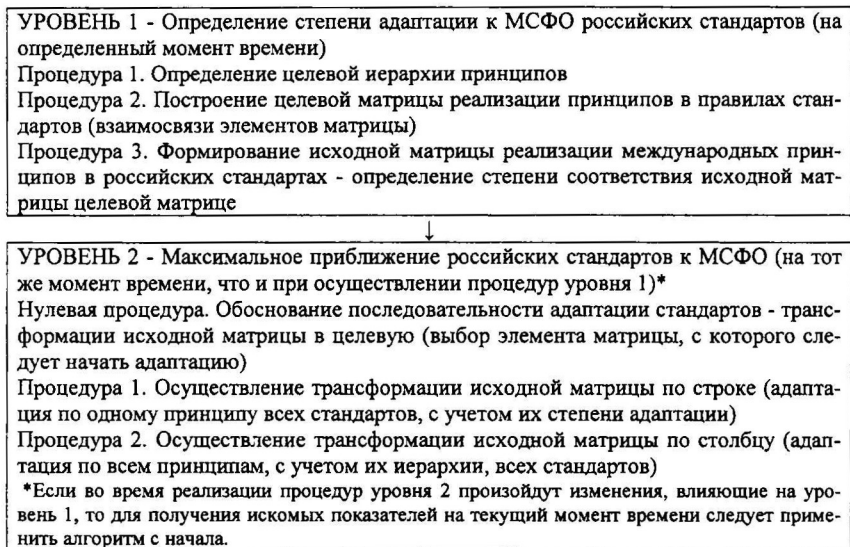


Рис. 1. Алгоритм определения степени адаптации российских стандартов к МСФО и максимального сближения первых с последними

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.

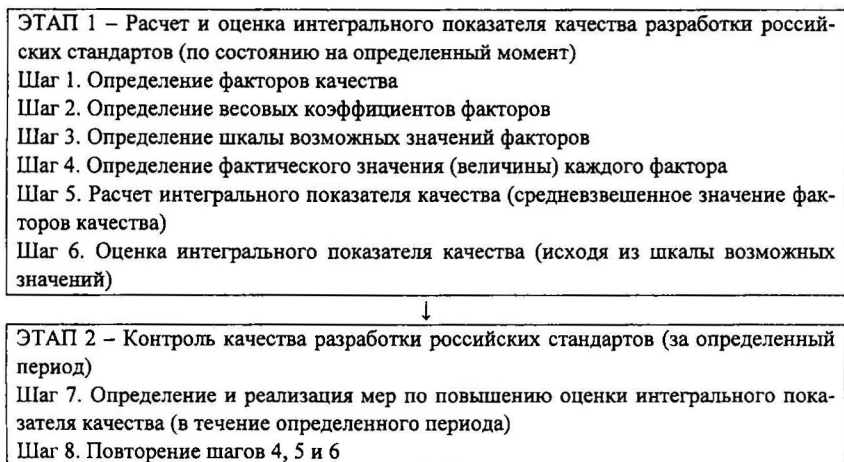


Рис. 2. Алгоритм оценки и контроля качества разработки российских стандартов

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>				
1.1	Надлежащие условия разработки стандартов: - наличие органа, занимающего лидирующую роль в регулировании разработки 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
1.2	- существование и актуализация политики и стратегий разработки стандартов; - привлечение профессионального сообщества к разработке стандартов	0,12	высокое – 2 балла (да, в необходимом объеме); низкое – 0 баллов (нет/в недостаточном объеме)	2	0,24
1.3		0,11		0	0
2	Регламентация процесса разработки стандартов (использование определенной методикой максимального сближения российских стандартов с МСФО)	0,14	высокое – 2 балла (да, надлежащее пользование); низкое – 0 баллов (нет/ненадлежащее пользование)	0	0
3	<i>Факторы группы «результаты»</i>				
3.1	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 (от 81% до 100%); среднее – 1 балл (от 63% до 81%); низкое – 0 баллов (от 45% до 63 %)	1 (63%)	0,117
3.2	- показатель результативности – динамика степени адаптации российских стандартов к МСФО за отчетный период	0,100	высокое – 2 балла (положительная); среднее – 1 балл (нейтральная или ломаная); низкое – 0 баллов (отрицательная)	1 (55%, 54, 63%)	0,100
4	Удовлетворенность внутренних и внешних пользователей отчетностью качеством российских стандартов	0,283	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
Значение интегрального показателя качества, баллов					1

* 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**

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

<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>3. Метод начисления</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>4. Метод начисления, сопоставимость</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>5. Определение элементов отчетности</p>	<p>Добавить 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>6. Восстановительная стоимость</p>	<p>Уточнить применение индексного метода переоценки (дополнить его словами «в случае, когда они имеют место в централизованном порядке»).</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).

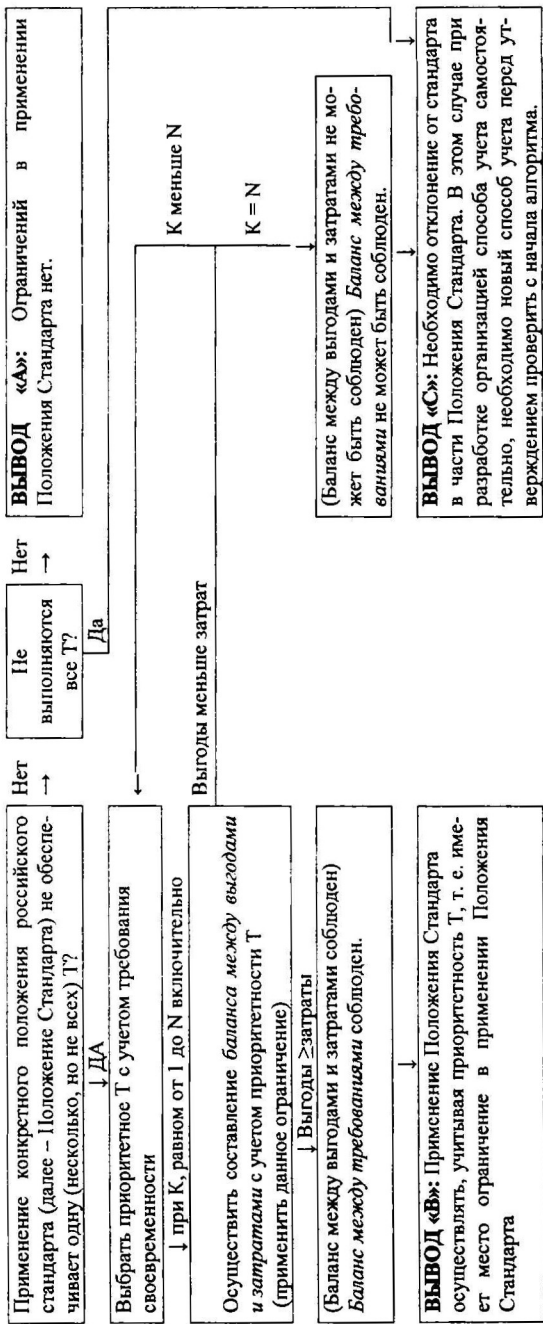
Она разработана в соответствии с действующим планом счетов бухгалтерского учета: корреспонденции счетов по открытию и закрытию аналитических счетов 01/1/1 «АС» и 01/1/2 «ЛС» не нарушают методику открытия и закрытия синтетического счета 01 «Основные средства», определенную планом счетов.

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)*:
Без использования субсчета «Выбытие»			
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
С использованием субсчета «Выбытие»			
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.

