

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»
Высшая школа экономики и управления
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

РАБОТА ПРОВЕРЕНА
Рецензент, ведущий специалист
отдела внутреннего контроля
ООО «Аудиторская фирма «Авуар»
_____ Е.В. Шарафутдинова
«__» _____ 2018 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав. кафедрой
_____ И.И. Просвирина
«__» _____ 2018 г.

ГАРМОНИЗАЦИЯ РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ–38.03.01.2018.057.ВКР

Руководитель ВКР, доцент
_____ А.Е. Иванов
_____ 2018 г.

Автор ВКР, студент группы ЭУ-430
_____ О.Г. Никитина
_____ 2018 г.

Нормоконтролер, доцент
_____ Е.А. Шевелёва
_____ 2018 г.

Челябинск 2018

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования

«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»

Высшая школа экономики и управления
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита
Направление подготовки 38.03.01 «Экономика»
Профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

“УТВЕРЖДАЮ”

Заведующий кафедрой,

д.э.н., профессор

И.И. Просвирина

11.12.2017 г.

ЗАДАНИЕ
на выпускную квалификационную работу
студента
Никитиной Ольги Геннадьевны
группа ЭУ–430.

1 Тема работы: «Гармонизация регулирования бухгалтерского учета основных средств в Российской Федерации с международными стандартами финансовой отчетности»
утверждена приказом по университету от 04.04.2018 № 580

2 Срок сдачи студентом законченной работы 18 июня 2018 г.

3 Исходные данные к работе:

Цель исследования:

исследовать причины, процесс и результаты реформирования и гармонизации бухгалтерского учета основных средств в Российской Федерации с международными стандартами финансовой отчетности

Теоретическая основа исследования:

материалы лекций, практических и семинарских занятий, учебно-методические комплексы по бухгалтерскому учету

Нормативно-правовая основа исследования:

Конституция РФ, Федеральный закон № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. «О бухгалтерском учете», Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. N 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01», Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства».

Информационная основа исследования:

законодательно-правовые источники, информационные ресурсы справочно-правовых систем (Гарант, КонсультантПлюс и др.), Интернет

4 Перечень вопросов, подлежащих разработке:

- предпосылки реформирования российского бухгалтерского учета

- этапы реформы бухгалтерского учета
- современный порядок разработки и утверждения документов в области регулирования бухгалтерского учета
- эволюция российских норм бухгалтерского учета основных средств: курс на гармонизацию с международными стандартами финансовой отчетности
- необходимость реформирования действующего порядка бухгалтерского учета основных средств
- сходства и различия проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства»
- порядок практического применения проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» при первоначальном признании основного средства
- порядок практического применения проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» при учете амортизации основных средств
- порядок практического применения проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» при проведении переоценок основных средств
- порядок практического применения проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» при обесценении основных средств
- порядок практического применения проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» при выбытии основных средств

5 Иллюстративный материал (плакаты, альбомы, раздаточный материал, макеты, электронные носители и др.)

- раздаточный материал;
- презентация в Microsoft Office PowerPoint;
- таблицы и рисунки, отражающие основные данные по содержанию ВКР

Общее количество иллюстраций – __ слайдов.

6 Дата выдачи задания – 20.11.2017 г.

Руководитель _____ А.Е. Иванов

Задание принял к исполнению _____ О.Г. Никитина

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Срок выполнения этапов работы	Отметка руководителя о выполнении
Обсуждение темы	01.11.2017-10.11.2017	Выполнено
Обсуждение задания	15.11.2017-20.11.2017	Выполнено
Обсуждение плана работы	21.11.2017-11.12.2017	Выполнено
Обсуждение списка литературы	21.11.2017-11.12.2017	Выполнено
Первая глава	20.03.2018	Выполнено
Вторая глава	10.04.2018	Выполнено
Третья глава	24.04.2018	Выполнено
Введение, заключение реферат	04.05.2018	Выполнено
Оформление приложений	04.05.2018	Выполнено
Подготовка доклада, раздаточного материала	11.06.2018	Выполнено
Получение отзыва и рецензии	13.06.2018	Выполнено
Прохождение нормоконтроля	18.06.2018-19.06.2018	Выполнено

Заведующий кафедрой _____ И.И. Просвирина

Руководитель работы _____ А.Е. Иванов

Студент _____ О.Г. Никитина

РЕФЕРАТ

Никитина О. Г. Гармонизация регулирования бухгалтерского учета основных средств в Российской Федерации с международными стандартами финансовой отчетности. – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ-430, 2018. – 100 с., 17 табл., 2 прил., библиографический список – 44наим.

Объект исследования – система бухгалтерского учета основных средств в России.

Предмет исследования – реформирование бухгалтерского учета в России с целью его гармонизации с международными стандартами финансовой отчетности.

Цель исследования – исследовать причины, процесс и результаты реформирования и гармонизации бухгалтерского учета основных средств в Российской Федерации с международными стандартами финансовой отчетности

Выпускная квалификационная работа состоит из трех разделов. В первом разделе описаны история зарождения и этапы реформирования бухгалтерского учёта в Российской Федерации. Во втором разделе рассмотрены российские и международные правила бухгалтерского учета основных средств. В третьем разделе рассмотрен порядок практического применения положений проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства».

Результаты работы. Результаты выпускной квалификационной работы могут быть использованы для дальнейшего изучения реформирования и гармонизации бухгалтерского учета в Российской Федерации, а также в качестве учебных материалов для бакалавров во время изучения дисциплин «Бухгалтерский учет и анализ» и «Международные стандарты бухгалтерской отчетности».

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	8
1 ГЕНЕЗИС РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	11
1.1 Предпосылки реформирования российского бухгалтерского учета.....	11
1.2 Этапы реформы бухгалтерского учета.....	16
1.3 Современный порядок разработки и утверждения документов в области регулирования бухгалтерского учета.....	27
Выводы по разделу один.....	34
2 РОССИЙСКИЕ И МЕЖДУНАРОДНЫЕ ПРАВИЛА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	35
2.1 Эволюция российских норм бухгалтерского учета основных средств: курс на гармонизацию с международными стандартами финансовой отчетности	35
2.2 Необходимость реформирования действующего порядка бухгалтерского учета основных средств	42
2.3 Сходства и различия проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	48
Выводы по разделу два	54
3 ПОРЯДОК ПРАКТИЧЕСКОГО ПРИМЕНЕНИЯ ПОЛОЖЕНИЙ ФЕДЕРАЛЬНОГО СТАНДАРТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»	55
3.1 Бухгалтерский учет при первоначальном признании основного средства .	55
3.2 Бухгалтерский учет амортизации основных средств.....	60
3.3. Бухгалтерский учет переоценок основных средств.....	64
3.4 Бухгалтерский учет обесценения основных средств.....	69

3.5 Бухгалтерский учет выбытия основных средств	71
Выводы по разделу три	74
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	75
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	77
ПРИЛОЖЕНИЯ	83
ПРИЛОЖЕНИЕ А Статья в журнале «Учет. Анализ. Аудит»	83
ПРИЛОЖЕНИЕ Б Статья в журнале «Научно-аналитический экономический журнал»	93

ВВЕДЕНИЕ

Согласно последним требованиям рынка в течение последних пары десятилетий после распада Советского Союза бухгалтерский учет в нашей стране подвергается постоянным реформам. Эти реформы проводятся Министерством финансов Российской Федерации и оказывают существенное влияние как на теорию, так и на практику бухгалтерского учета.

Первое время все изменения не носили системный характер, но вскоре реформирование бухгалтерского учета стало масштабным процессом с перспективой изменений на десятилетие вперед. Дело в том, что в результате перехода России к рыночной экономической системе существующие методы ведения учета оказались устаревшими или неэффективными. Поэтому Министерством финансов было принято решение о гармонизации бухгалтерского учета, который должен основываться на международных стандартах финансовой отчетности. Данный вопрос является предметом множества экономических споров и дискуссий, так как существует мнение, что российский бухгалтерский учет должен развиваться индивидуально и не перенимать полностью зарубежный опыт в силу особенностей экономики нашей страны. Отсутствие единого мнения во взглядах современных ученых о целесообразности сближения российского бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности делает данную проблему актуальной для дальнейшего исследования.

До 2016 года все реформы Минфина имели переходный характер, так как отличия российской и международной систем бухгалтерского учета оказались достаточно серьезными. Но в 2016 году в Министерство Юстиций был зарегистрирован приказ Минфина РФ от 23.05.2016 №70н «Об утверждении Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2018 гг.» [6], согласно которому к 2020 году все положения по бухгалтерскому учету должны быть заменены на федеральные стандарты, которые максимально приближены к международным стандартам финансовой отчетности. Данная программа стала серьезным шагом в реформировании и гармонизации бухгалтерского учета, но с ее

появлением появились также и проблемы сложности перехода на новые федеральные стандарты: медленная разработка стандартов, неподготовленность бухгалтеров в России к таким значительным изменениям. В связи с этим программа реформирования была обновлена [7, 47], а старая утратила силу.

Проекты нескольких новых федеральных стандартов уже разработаны и находятся на стадии их рассмотрения Советом при Министерстве финансов. Одним из таких проектов является проект федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Основные средства» [14]. Исследования вопросов применимости указанного стандарта проводились в очень малом количестве, что также подтверждает актуальность исследования.

Объект исследования – система бухгалтерского учета основных средств в российских организациях.

Предмет исследования – реформирование бухгалтерского учета в России с целью его гармонизации с международными стандартами финансовой отчетности.

Цель исследования – изучить причины, процесс и результаты реформирования и гармонизации бухгалтерского учета основных средств в Российской Федерации с международными стандартами финансовой отчетности.

Для достижения целей были поставлены следующие задачи:

1) рассмотреть генезис реформирования бухгалтерского учёта в Российской Федерации;

2) исследовать сходства и различия российских и международных правил бухгалтерского учета основных средств и обосновать необходимость реформирования действующего порядка бухгалтерского учета основных средств;

3) разработать порядок практического применения положений проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства».

Информационной основой исследования являются научные издания и учебно-методические пособия по бухгалтерскому учету, законодательно-правовые источники, информационные ресурсы справочно-правовых систем (Гарант, КонсультантПлюс и др.), Интернет.

Результаты выпускной квалификационной работы могут быть использованы для дальнейшего изучения реформирования и гармонизации бухгалтерского учета в Российской Федерации, а также в качестве учебных материалов для бакалавров во время изучения дисциплин «Бухгалтерский учет и анализ» и «Международные стандарты бухгалтерской отчетности». На основании данной исследовательской работы могут быть разработаны материалы обучения бухгалтеров в России в целях облегчения перехода к новой системе бухгалтерского учета. По теме исследования были опубликованы статьи в журналах «Учет. Анализ. Аудит» (приложение А), «Научно-аналитический экономический журнал» (приложение Б).

1 ГЕНЕЗИС РЕФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1 Предпосылки реформирования российского бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет в России развивался с давних времен, но силу непрекращающихся политических потрясений, постоянно изменялась методология ведения бухгалтерского учета. Таким образом, несмотря на обширную историю, продолжительной эволюции и полноценного развития в системе не наблюдалось. Революция, Великая Отечественная война, железный занавес и перестройка наложили глубокий след на бухгалтерский учет в России. Наконец, в середине 90-х годов непрекращающееся реформирование бухгалтерского учета начало приобретать масштабный характер с долгосрочной перспективой. Предпосылками усиленного реформирования можно обозначить следующие факторы:

- 1) распад СССР, формирование рыночных взаимоотношений;
- 2) существование МСФО;
- 3) устаревание, отсутствие целостности и эволюционного развития существующего бухгалтерского учета.

Проведенные реформы стали результатом значительных изменений в конце XX века. Распад Советского Союза, формирование новой рыночной экономики и нового государства, изменение направления развития не могли не повлиять на бухгалтерском учете в России. Все предприятия стали функционировать самостоятельно в условиях жесткой конкуренции, а крупные организации стали выходить на мировой уровень. Так как рыночная экономика уже существовала продолжительное время в других достаточно развитых странах мира, Верховный совет Российской Федерации посчитал правильным заимствовать их опыт и постановил утвердить Государственную программу перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета в соответствии с требованиями развития рыночной экономики. Соответственно, бухгалтерский учет взял курс на

постоянное и системное развитие, а не продолжал испытывать на себе результаты постоянных хаотичных изменений в методологии.

Крупные организации лишились инвестора в лице государства, и для поиска частных инвесторов, в том числе иностранных, предприятиям стало необходимо обеспечить прозрачность своего финансового положения, а также сопоставимость и единообразие в формировании содержания финансовой отчетности. Требовалось, чтобы любой заинтересованный пользователь, который будет принимать решение о вложении свободных денежных средств, мог понять на основании бухгалтерской отчетности результаты деятельности организации и ее финансовое положение. Иначе инвесторы, заинтересованные в получении прибыли, будут только нести дополнительные затраты. Соответственно только в условиях четкой стандартизации финансовой отчетности, можно прийти к выполнению необходимых требований современности и оптимизации процессов. По мнению большинства экономистов, идеальное решение этой проблемы – это единый международный свод стандартов для составления финансовой отчетности организациями, выступающими на мировых фондовых рынках.

Существование такого свода в международной практике также является значимой предпосылкой к существенному реформированию. Благодаря глобализации мировой экономики, а также расширения корпоративных связей потребность в международной гармонизации бухгалтерского учета была отмечена в международном сообществе еще в 70-х годах прошлого столетия. В 1973 году была сформирована международная профессиональная неправительственная организация – Комитет по международным стандартам финансовой отчетности. Представителями Комитета являлись 13 наиболее экономически развитых стран мира (США, Канада, Франция, Германия, Великобритания, Япония и др.) и 4 неправительственных организаций. В результате их работы до 2001 года было разработано примерно 40 международных бухгалтерских стандартов[24]. В 2001 году был сформирован правопреемник Комитета – Совет по международным стандартам бухгалтерской отчетности. Совет одобрил уже выпущенные стандарты –

International Accounting Standards (IAS), а сам продолжил выпускать международные стандарты финансовой отчетности под названием IFRS (International Financial Reporting Standards). Таким образом, в настоящее время система МСФО включает 60 общепринятых международных стандартов.

МСФО считаются общепризнанными и универсальными для всех стран мира, что значительно упрощает систему инвестирования на мировом уровне. Данная система позволяет предоставить широкому кругу заинтересованных пользователей необходимую финансовую информацию и эффективно построить управление организацией. Соответственно критическое рассмотрение системы бухгалтерского учета в России приводит к необходимости ее постоянного преобразования и сближения ее с общепринятыми мировыми стандартами качества, так как бухгалтерский учет нашей страны в процессе перехода к рыночной экономике просуществовал сравнительно недолго и не успел вместить в себя многолетний опыт множества наиболее развитых государств. Также бухгалтерский учет еще полностью не обеспечивает необходимое качество, прозрачность и надежность представляемой в нем информации, ограничивает возможности её эффективного использования. Данный вывод подтверждает третью предпосылку, названную ранее. Бухгалтерский учет нашей страны в начале 90-х годов XX века, к сожалению, являлся далеко не эффективным и содержал в себе множество противоречий. Соответственно, глобальное многоэтапное системное реформирование бухгалтерского учета с многолетней перспективой являлось одной из наиболее важных ступеней его развития на данном этапе времени.

Тем не менее, система бухгалтерского учета в России имеет свою специфику, так как в течение долгого времени она развивалась обособленно, множество методов было сформировано благодаря плановой экономике. В настоящее время, Российскую экономику нельзя с уверенностью назвать рыночной, так как отголоски централизованного управления довольно существенны как в методологии, так и в психологии современных бухгалтеров. Существует мнение, что некоторые специфические особенности российского бухгалтерского учета в сравнении с

международной заметно понижают его эффективность для субъектов хозяйственной деятельности, а также и препятствуют быстрому и успешному развитию экономических отношений. К таким недостаткам относятся следующие факторы:

1) основным пользователем бухгалтерской информации в России являются налоговые органы, поэтому в обществе преобладает мнение, что всем компаниям, нужен грамотный бухгалтер, чтобы легальными способами «уходить от налогов». Таким образом, тенденция максимального сближения бухгалтерского и налогового учета для упрощения работы бухгалтеров в малом и среднем бизнесе приводит к тому, что бухгалтерский учет нужен для того, чтобы заплатить налоги, а не показать руководству максимально объективное финансовое положение организации. В то время как в МСФО ведение бухгалтерского учета сводится к конечной цели – показать собственникам бизнеса, сколько заработал бизнес за определенный период времени, а также сколько он сможет заработать в будущем и выгодно ли инвестировать в данный проект. В крупных организациях ситуация немного благоприятнее: в финансовые взаимоотношения помимо налоговой вступают инвесторы, топ менеджмент, кредиторы и аудиторы, тем самым увеличивая число пользователей информации о финансовом положении компании пользователей, но в данном случае появляется новая проблема, описанная в следующем пункте;

2) низкая квалификация персонала в результате сложившегося отсутствия потребности в максимально объективных данных учета привела к тому, что большинству бухгалтеров недостаточно знаний, чтобы проявить свое профессиональное суждение для достижения цели бухгалтерского учета – получение наиболее объективной информации о финансовом положении организации. Вследствие этого используются наименее энергозатратные или более привычные методы. Аналогичная ситуация наблюдается и со стороны руководства: отсутствие знаний в бухгалтерском учете и финансовом анализе со стороны руководства или мелких инвесторов мешает им принимать взвешенные управленческие решения;

3) принципы оценки объектов бухгалтерского учета, а также соотнесение доходов и расходов с отчетным периодом в МСФО и РСБУ кардинально отличаются

ся, в результате чего в глазах пользователей отчетности финансовое положение компании может показаться более оптимистичным или пессимистичным вместо отражения реальной картины положения дел.

Полный переход на МСФО российских компаний в силу отсутствия квалификации у множества сотрудников бухгалтерских служб, а также в силу существенных изменений и определенной российской специфики бухгалтерского учета, мог бы не только заново разрушить уже существующую систему, но и повлечь за собой множество других отрицательных последствий для экономики, как финансовых, так и психологических. Поэтому путь постепенного реформирования, по моему мнению, является наиболее грамотным. Главным аргументом в пользу такой масштабной реформы является обеспечение открытости и прозрачности российских организаций, снижения для них стоимости кредитов и повышение конкурентоспособности. Вышеназванные проблемы, связанные с реформированием Российского бухгалтерского учета, необходимо решать не только на государственном уровне, но и со стороны профессионального сообщества бухгалтеров. Это будет являться залогом успешной реализации реформы бухгалтерского учета.

Медленную скорость процесса реформирования бухгалтерского учета основные можно объяснить следующими проблемами:

1) отсутствие заинтересованности руководства множества компаний во внедрении МСФО и новых реформ, это вызвано, в основном, с очень высокими затратами на оплату труда и переподготовку кадров, а также с нежеланием раскрывать в финансовой отчетности полную и достоверную информацию;

2) проблема отсутствия необходимой квалификации кадров;

3) противоречивая система взаимоотношений бухгалтерского и налогового учета. Для упрощения деятельности ведения бухгалтерского учета, современные бухгалтеры стараются максимально приблизить бухгалтерский учет к налоговому, что противоречит не только принципам российского бухгалтерского учета, но также и принципам МСФО.

Таким образом, существующие предпосылки объясняют необходимость глобального реформирования бухгалтерского учета. Множество факторов указывают на пробелы в существующей системе, которые необходимо заполнить и в итоге сформировать высокоразвитую и передовую систему бухгалтерского учета в России.

1.2 Этапы реформы бухгалтерского учета

В конце XX столетия во время распада СССР запустился процесс масштабного реформирования российского бухгалтерского учета. Отправной точкой и началом всех изменений стал проведенный в июне 1989 года Центром ООН по ТНК и Торгово-промышленной палатой СССР семинар по проблемам учета на совместных предприятиях, где были затронуты актуальные проблемы бухгалтерского учета в связи со сложившейся ситуацией в национальной экономике. С этого события процесс эволюции бухгалтерского учета в России можно разделить на 5 этапов. Краткое описание этапов представлено в таблице 1.

Таблица 1 – Этапы реформирования бухгалтерского учета в России 1989 – 2018 гг.

Временной этап	Основополагающий нормативный документ	Результаты
1 этап (1989-1998 гг.)	Распоряжение Председателя Верховного Совета Российской Федерации от 14.01.1992 № 2184рп-1 «О переходе Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики»	Приняты ПБУ 1/94 «Учетная политика организации», ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство», ПБУ 3/95 «Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте», ПБУ 4/96 «Бухгалтерская отчетность организации», Федеральный закон № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»; Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России.

Временной этап	Основополагающий нормативный документ	Результаты
2 этап (1998-2004 гг.)	Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности»	Утвержден новый план счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций, принят ряд новых ПБУ, из МСФО введены новые понятия: «условные факты хозяйственной деятельности», «события после отчетной даты», «отложенные налоговые активы и обязательства».
3 этап (2004- 2010 гг.)	Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу»	Переход банковской системы на МСФО, введение новых терминов из МСФО: «связанные стороны», «деловая репутация», «сегментная информация», «условные обязательства». Дополнение, появление новых ПБУ. Россия вошла в Консультативный совет Лондонского комитета по МСФО, создан Институт профессиональных бухгалтеров России. Проведение обязательного аудита банков и АО Повышение прозрачности бизнеса.
4 этап (2010-2016 гг.)	План Министерства финансов РФ по развитию бухгалтерского учета 2012-2015	Принят Федеральный закон № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», обязанность компаний, на которых распространяется федеральный закон, публиковать отчетность в соответствии с МСФО, рекомендательный характер форм отчетности и первичных документов, принят Федеральный закон от 6 декабря 2012 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
5 этап (2016-2020 гг.)	Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета 2017-2019	Разработка проектов Федеральных стандартов по бухгалтерскому учету, подготовка к переходу на новые стандарты.

Официальным началом гармонизации бухгалтерского учета в России в соответствии с МСФО считается 23 октября 1992 года. В этот день Постановлением Верховного Совета Российской Федерации была утверждена Государственная Программа перехода РФ на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики. В ре-

зультате следования этой программе до 1998 года указом Министерства Финансов были приняты несколько положений по бухгалтерскому учету: ПБУ 1/94 «Учетная политика организации», ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство», ПБУ 3/95 «Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте», ПБУ 4/96 «Бухгалтерская отчетность организации». Также 21 ноября 1996 года был принят Федеральный закон № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», который определил курс на гармонизацию бухгалтерского учета в соответствии с МСФО.

В ходе осуществления основных мероприятий Программы была разработана Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России[1], одобренная Методологическим Советом по бухгалтерскому учету при МФ РФ и ИПБ России в декабре 1997 года. Необходимость ее создания была объяснена изменением экономических отношений с централизованных на рыночные. Концепция бухгалтерского учета определила основы, на которых будет строиться организация и ведение бухгалтерского учета в России: цель, требования и др. Одним из основных моментов стал акцент на возрастании роли внешних пользователей информацией, сформированной в результате ведения бухгалтерского учета. Таким образом, приближая российскую практику бухгалтерского учета к международной, концепция определила необходимость прозрачности финансовой информации для увеличения инвестиционной деятельности внутри страны. Также в концепцию включены основные требования (уместность, надежность, сравнимость информации) и допущения (допущение непрерывности деятельности, имущественной обособленности, последовательности применения учетной политики и временной определенности фактов хозяйственной жизни), необходимые для достижения главной цели бухгалтерского учета – предоставить объективную информацию для внутренних и внешних пользователей о финансово-хозяйственном положении организации.

К концу XX века предполагалось, что Россия должна приблизиться к переходу на международные стандарты финансовой отчетности, но план действий правительства оказался очень оптимистичным – множество проблем закрывали путь к

эффективному реформированию: медленная разработка новых нормальных актов, неподготовленность населения к резким переменам, трудности перевода и адаптации международных стандартов в России. Стало понятно, что необходимо доработать Программу реформирования, а также разработать план внедрения положений по бухгалтерскому учету в практику. В результате этого, а также благодаря Указу Президента РФ, 6 марта 1998 года была принята Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, утвержденная Постановлением Правительства России. В методологическом плане реализация Программы реформирования значительно изменила бухгалтерский учет в России (во всяком случае, содержание нормативных актов, его регулирующих).

Целью Программы сформулирована как «приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности»[5]. То есть Правительство РФ решило не внедрять в российскую практику бухгалтерского учета переведенные международные стандарты в чистом виде, а разработать свои положения, позволяющие обеспечить необходимой информацией заинтересованных пользователей (в первую очередь инвесторов), а также учитывающие состояние современной экономики, опираясь на международный опыт. Для этого правительство сочло необходимым осуществления ряда реформ: совершенствование нормативного регулирования бухгалтерского учета, формирование эффективного методического, кадрового и финансового обеспечения, международное сотрудничество.

В ходе реализации Программы в 2000 году был утвержден новый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и бюджетных предприятий, был принят ряд новых ПБУ, и значительно переработаны имеющиеся ПБУ. Принятые в 2001 году в процессе исполнения программы реформирования положения по учету основных средств и материально-производственных запасов не утратили силу и используются даже в настоящее время. В практику отечественного учета из международного были введены новые

понятия, такие как «условные факты хозяйственной деятельности», «события после отчетной даты», «отложенные налоговые активы и обязательства». Формы отчетности стали рекомендательными, а требования к составлению отчетности дополнены рядом положений, соответствующих принципам МСФО (в частности, раскрытие информации об операциях с аффилированными лицами, об операционных и географических сегментах хозяйственной деятельности). Концептуальные основы международных стандартов (осмотрительность, приоритет содержания над формой, существенность, метод начисления), вошедшие в теорию и практику бухгалтерского учета стали абсолютно новыми для бухгалтеров нашей страны.

Процесс реформирования продолжался до 2002 года. Далее он замедлился и был практически приостановлен в силу возникших проблем, которые были выделены в Приказе Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу»:

- 1) отсутствие официального статуса бухгалтерской отчетности, составляемой по МСФО, а также необходимой инфраструктуры применения МСФО;
- 2) формальный подход регулирующих органов и хозяйствующих субъектов ко многим категориям, принципам и требованиям бухгалтерского учета и отчетности, отвечающим условиям рыночной экономики;
- 3) неоправданно высоких затратах хозяйствующих субъектов на подготовку консолидированной финансовой отчетности по МСФО путем трансформации бухгалтерской отчетности, подготовленной по российским правилам;
- 4) значительное административное бремя хозяйствующих субъектов по представлению избыточной отчетности органам государственной власти, а также излишних затратах из-за необходимости параллельно с бухгалтерским учетом вести налоговый учет;
- 5) слабость системы контроля качества бухгалтерской отчетности, в том числе в невысоком качестве аудита бухгалтерской отчетности;

б) недостаточность участия профессиональных общественных объединений и другой заинтересованной общественности, включая пользователей бухгалтерской отчетности, в регулировании бухгалтерского учета и отчетности, а также в развитии бухгалтерской и аудиторской профессии;

7) низкий уровень профессиональной подготовки большей части бухгалтеров и аудиторов, а также недостаточности навыков использования информации, подготовленной по МСФО.

Таким образом, было принято решение снова изменить подход к реформированию. Результатом этого стала новая Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2004-2010 гг.), упомянутая выше, в которой говорится, что общество уже накопило достаточно знаний об основах введения международных стандартов финансовой отчетности и осознало необходимость реформирования бухгалтерского учета в соответствии с ними.

Основной упор в концепции был сделан на повышение надежности бухгалтерской информации, путем усиления контроля и повешения квалификации специалистов. В концепции отмечена необходимость постепенного перехода на МСФО, опираясь на экономическую ситуацию и уровень развития экономике в стране. Важная роль в реформировании бухгалтерского учета отведена не только государственной власти, но и профессиональному сообществу. Также в концепции отмечена особая роль аудита в системе контроля качества бухгалтерской отчетности. Одним из значимых нововведений было разделение организаций на группы – организации, занимающиеся подготовкой бухгалтерской отчетности юридического лица (индивидуальной бухгалтерской отчетностью) и консолидированной финансовой отчетностью. Каждая из этих групп должна была идти по своему пути реформирования. Необходимость выделения этих групп связана с тем, что разные группы организаций в зависимости от стоящих перед ними задач в разной степени детализации должны решать проблему прозрачности при раскрытии итоговой бухгалтерской информации.

В концепции определены главные задачи бухгалтерской отчетности: обеспечение гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой персонифицированной информации о хозяйствующих субъектах (для индивидуальной отчетности) и о группе хозяйствующих субъектов (для консолидированной отчетности). Однако подходы по сближению с МСФО бухгалтерского учета каждой из этих групп принципиально различны.

Для индивидуальной отчетности определено ее составление по российским стандартам, которые разрабатываются на основе МСФО. При этом в Концепции отмечено, что «в перспективе с учетом накопленного опыта целесообразно оценить возможность составления определенным кругом хозяйствующих субъектов индивидуальной бухгалтерской отчетности непосредственно по МСФО (вместо российских стандартов)».

Что касается консолидированной отчетности, то для решения поставленной задачи реформирования «необходимо установить обязательное составление консолидированной финансовой отчетности по МСФО, а также обязательный аудит и публикацию ее».

План развития бухгалтерского учета и отчетности в среднесрочной перспективе был зафиксирован в концепции в качестве двух этапов:

Первый этап – с 2004 по 2008 г. В качестве основных мероприятий на данном этапе должны быть, в частности, реализованы:

- 1) обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности общественно значимых финансовых субъектов (т.е. предприятий (организаций), в коммерческую деятельность которых прямо или косвенно вовлечены средства неограниченного круга лиц. Это открытые акционерные общества и иные организации, имеющие публично размещаемые (размещенные) и (или) публично обращающиеся ценные бумаги; финансовые организации, работающие со средствами физических и юридических лиц (в частности, банки), другие организации, соответствующие установленным критериям) [4];

2) утверждение основного комплекта российских стандартов индивидуальной бухгалтерской отчетности на основе МСФО [4].

Второй этап – с 2008 по 2010 г. На этот период запланированы, в частности:

1) обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности других хозяйствующих субъектов, включая общественно значимые, ценные бумаги которых обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным международно-признанным стандартам [4];

2) оценка возможности составления определенным кругом хозяйствующих субъектов индивидуальной бухгалтерской отчетности непосредственно по МСФО вместо российских стандартов [4].

Указанный документ предусматривает в среднесрочной перспективе поэтапный переход на международные стандарты составления отчетности только для определенного круга компаний. При этом следует иметь в виду, что сама Концепция, хотя и одобрена Приказом Минфина России, нормативным документом не является и определяет только основные направления деятельности официальных органов власти и негосударственных (коммерческих) институтов, работающих в сфере реформирования бухгалтерского учета и отчетности [12].

В результате завершения данного этапа реформирования бухгалтерского учета в России был осуществлен переход банковской системы на МСФО, велась активная подготовка перехода на МСФО крупнейших организаций. Начался процесс перевода международных стандартов на русский язык. Были введены новые термины, полученные из МСФО и не используемые ранее в России: «связанные стороны», «деловая репутация», «сегментная информация». Дополнились существующие и появились новые ПБУ. Россия вошла в Консультативный совет Лондонского комитета по МСФО, был создан Институт профессиональных бухгалтеров России. Ужесточилось регламентирование аудиторской деятельности и установлена обязательность проведения аудита банков и акционерных обществ.

В результате реформы прозрачность бизнеса была значительно повышена, что способствовало расширению инвестиционной деятельности в нашей стране.

Последние несколько лет реформирование и гармонизация российского бухгалтерского учета заметно активизировалось. В июле 2010 года Государственной Думой принят и одобрен Советом Федерации Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности». Данный нормативно-правовой документ обсуждался с 2004 года и ввел законодательное требование о составлении отчетности в соответствии с МСФО кредитных и страховых организаций, негосударственные пенсионные фонды, управляющие компании инвестиционных фондов, федеральные государственные унитарные предприятия и акционерные общества, перечень которых утвержден Правительством РФ.

В июле 2010 года на основании Приказа Минфина России № 66н были утверждены новые формы бухгалтерской отчетности. А 25 февраля 2011 года утверждено Постановление Правительства РФ № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации», что стало официальным началом применения международных стандартов.

Приказом Минфина России от 30.11.2011 № 440 утвержден План Министерства финансов Российской Федерации на 2012-2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). К основным мероприятиям плана относятся признание МСФО для применения по мере их принятия в России, подготовка проекта внесения изменений в Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности», утверждение новых федеральных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности в соответствии с международными стандартами, создание Совета по стандартам бухгалтерского учета.

Вновь введенным Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. установлены:

1) понятие, объекты, задачи бухгалтерского учета и предъявляемые к нему требования;

- 2) состав и цели законодательства по бухгалтерскому учету;
- 3) регулирование и организация бухгалтерского учета;
- 4) полномочия и ответственность главного бухгалтера, его взаимоотношения с руководителем организации, внешними лицами;
- 5) правила документирования хозяйственных операций, формирования учетных регистров, хранения документации;
- 6) правила оценки инвентаризации имущества и обязательств;
- 7) порядок составления, утверждения и публикации бухгалтерской отчетности;
- 8) особенности организации и ведения бухгалтерского учета, формирования и представления бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства.

Официальное вступление в силу МСФО в России для части организаций стало началом масштабных изменений в экономике, к которым шла наша страна с момента ее основания. Данная реформа положила начало постепенной ликвидации отставания экономики России от экономик ведущих стран мира.

Последние нововведения в сфере бухгалтерского учета касаются разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета. Согласно утвержденной приказом Минфина РФ Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2018 гг., а позднее пересмотренной Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017-2019 гг. ведется непосредственная их разработка и обсуждение. Суть программы реформирования касается разработки и внедрения совершенно новых федеральных стандартов бухгалтерского учета, максимально приближенных к МСФО и разработанных на их основе, кроме того, будут внесены изменения в ранее действующие положения по бухгалтерскому учету. 19 июля 2017 года вступил в силу Федеральный закон от 18.07.2017 № 160-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете», в котором уже внесена информация о новых федеральных стандартах. 20 марта 2018 года был подготовлен к утверждению и опубликован проект

новой Программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018-2020 гг. После ее утверждения старая программа утратит силу.

Активное внедрение ФСБУ начнется с 2019 года. Например, дата выхода федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Основные средства» назначена на 2020 год. Проект данного стандарта был первым проектом ФСБУ, переданным на рассмотрение Бухгалтерским методологическим центром Совету по стандартам бухгалтерского учета, в ведение которого входит экспертиза проекта стандарта и вынесение предложения Минфину России о его принятии к утверждению. 16.09.2016 была завершена процедура публичного обсуждения проекта, с 31.10.2016 по 23.12.2016 на заседаниях Совета по стандартам бухгалтерского учета было осуществлено предварительное рассмотрение проекта. 28.12.2016 г. проект был возвращен Фонду «НРБУ «БМЦ» на переработку [8].

Параллельно Бухгалтерским методологическим центром ведется разработка еще нескольких проектов федеральных стандартов: «Запасы», «Незавершенные капитальные вложения», «Нематериальные активы», «Дебиторская и кредиторская задолженности», «Некоммерческая деятельность». Согласно проекту новой программы Министерством финансов России разрабатываются проекты федерального стандартов «Аренда», «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», «Бухгалтерская отчетность» и «Участие в зависимых организациях и совместная деятельность». Также Минфином готовятся «Изменения в ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», «Изменения в ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» и «Изменения в ПБУ 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».

Таким образом, была проанализирована хронология реформирования бухгалтерского учета.

1.3 Современный порядок разработки и утверждения документов в области регулирования бухгалтерского учета

В настоящее время регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации осуществляется на основе системы нормативно-правовых актов, закрепленной Федеральным законом. К таким документам регулирования относятся:

- 1) федеральные стандарты;
- 2) отраслевые стандарты;
 - 2.1) нормативные акты Центрального банка Российской Федерации;
- 3) рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 4) стандарты экономического субъекта.

Разработка и утверждение каждого вида документов является прерогативой определенного субъекта регулирования.

Основополагающим нормативным документом бухгалтерского учета законодательного уровня считается Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ [3]. Он был принят в соответствии с Конституцией Российской Федерации Государственной Думой большинством голосов депутатов. Далее закон также большинством голосов был одобрен Советом Федерации и отправлен на подписание президенту России. С 1 января 2013 года федеральный закон вступил в силу. В данном законе определены общие понятия бухучета, требования касательно его ведения и регулирование основных положений.

Особое место в этой системе занимает нормативный уровень. Документы данного ранга определяют и конкретизируют правила ведения бухгалтерского учета, установленные в Федеральном законе. Обязанности разработки данных нормативных документов закреплены в третьей главе ФЗ-402 [3], согласно которой субъектами регулирования бухгалтерского учета в России являются:

- 1) Министерство Финансов России – федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий нормативное регулирование бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Под приказом Минфина выпускались Положения по бухгалтерскому учету, все изменения и нововведения в них, а скоро будут выпус-

каться федеральные стандарты. К функциям Минфина относится утверждение программы разработки федеральных стандартов и самих стандартов, организация экспертизы проектов новых стандартов, участие в разработке международных стандартов и др.;

2) Банк России – субъект регулирования, который осуществляет разработку и утверждение отраслевых стандартов бухгалтерского учета для кредитных организаций финансового сектора, Банка России и не кредитных финансовых организаций, участвует в экспертизе проектов стандартов, в создании программы разработки федеральных стандартов, самих федеральных стандартов и международных стандартов бухгалтерского учета, также осуществляет иные функции (разрабатывает план счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и Банка России, порядок их применения и др.);

3) саморегулируемые организации, в том числе саморегулируемые организации предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованные принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а также их ассоциации, союзы и иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета (субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета).

Несколько лет назад реформированием в сфере выпуска положений по бухгалтерскому учету в России занималось только Министерство Финансов РФ. Оно само планировало ход реформ, а также само их и осуществляло. В ходе процесса гармонизации бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности в нашей стране стали появляться саморегулируемые организации, заинтересованные участвовать в регулировании бухгалтерского учета в России. Данная тенденция считается благоприятной, так как в упомянутые выше организации входят практикующие бухгалтеры и другие специалисты, которые смогут предложить изменения, опираясь на взгляд «изнутри» на бухгалтерский учет организаций. Министерство Финансов приняло решение распределить обязанности и ответственными за разработку федеральных стандартов бухгалтер-

ского учета назначило Фонд развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр», Саморегулируемая организация аудиторов «Российский Союз аудиторов» (Ассоциация), Некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России», Фонд «Национальная организация по стандартам финансового учета и отчетности». В соответствии со статьей 24 ФЗ-402, субъекты негосударственного регулирования вправе разрабатывать проекты федеральных стандартов по бухгалтерскому учету, рекомендации и предложения в области бухгалтерского учета, проводить публичные обсуждения проектов федеральных стандартов и участвовать в них, участвовать в подготовке программы разработки федеральных стандартов, а также в разработке международных стандартов финансовой отчетности.

В процессе масштабного реформирования бухгалтерского учета в России, проводимого последнее время особая роль отведена разработке федеральных стандартов по бухгалтерскому учету, которые в недалеком будущем должны заменить существующие положения по бухгалтерскому учету и значительно приблизить хозяйственную деятельность предприятий к международной. Согласно Федеральному закону федеральные стандарты для всех объектов экономической деятельности должны устанавливать определения необходимых терминов, порядок ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской отчетности, специальные требования по бухгалтерскому учету для отдельных видов экономической деятельности, способы денежного измерения. В настоящее время в России действуют только положения по бухгалтерскому учету, но также ведется активная разработка федеральных стандартов. Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017-2019 гг. утверждена приказом Министерства финансов Российской Федерации от «07» июня 2017 г. № 85н. Согласно программе, в течение 2019 года, Минфин России должен внести изменения в ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». Также на

2019 год запланировано вступление в силу двух федеральных стандартов бухгалтерского учета: «Запасы» и «Нематериальные активы». В 2020 году планируется вступление в силу остальных стандартов и изменений. Программа разработки федеральных стандартов должна ежегодно уточняться, таким образом, современная редакция является уже второй по счету, так как ранее была утверждена Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016 - 2018 гг. (утв. приказом Минфина России от 23 мая 2016 г. № 70н). Актуальная программа доступна каждому в Интернет-сайте Министерства Финансов Российской Федерации [42].

Для разработки федеральных стандартов по бухгалтерскому учету Министерство финансов также утвердило примерную структуру Федерального стандарта по бухгалтерскому учету, которой рекомендуется следовать в процессе разработки. Утвержденная структура представлена в таблице 2. Также утвержден Приказ Минфина России от 16.05.2016 № 62н «Об утверждении Требований к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета».

Таблица 2 – Примерная структура федерального стандарта бухгалтерского учета [42]

Разделы, подразделы	Основное содержание
Раздел 1. Общие положения	<p>Предмет правового регулирования стандарта, в том числе при необходимости разъяснение целей и мотивов принятия стандарта.</p> <p>Сфера применения стандарта (отношения, объекты бухгалтерского учета и экономические субъекты, на которые действие стандарта распространяется и (или) не распространяется; случаи добровольного применения стандарта).</p> <p>Определение и признаки объектов бухгалтерского учета, на которые распространяется действие стандарта (далее – объекты бухгалтерского учета)</p> <p>Иные специфические термины и определения, используемые в стандарте</p>

Разделы, подразделы	Основное содержание
<p>Раздел 2. Содержательная часть</p> <p>2.1. Классификация объектов бухгалтерского учета</p> <p>2.2. Условия принятия объектов к бухгалтерскому учету</p> <p>2.3. Оценка объектов бухгалтерского учета (первоначальная, последующая)</p> <p>2.4. Условия списания объектов в бухгалтерском учете</p>	<p>Порядок классификации объектов бухгалтерского учета.</p> <p>Условия принятия объектов к бухгалтерскому учету</p> <p>Допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета, в том числе при принятии их к бухгалтерскому учету и в последующем</p> <p>Условия списания объектов в бухгалтерском учете. Специфические способы ведения бухгалтерского учета объектов, определяемые характером последних (порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета, др.)</p> <p>Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета для экономических субъектов, имеющих право применять такие способы в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете»</p>
<p>Раздел 4. Вступление в силу и переходные положения</p>	<p>Дата вступления стандарта в силу</p> <p>Возможность и порядок досрочного применения стандарта</p> <p>Переходные положения (порядок формирования сопоставимой информации, в том числе при переходе от учета в соответствии с положениями по бухгалтерскому учету к учету в соответствии со стандартом)</p> <p>Перечень нормативных правовых актов, в которые должны быть внесены изменения, в связи с вступлением в силу стандарта (с изложением соответствующих изменений)</p> <p>Перечень нормативных правовых актов, подлежащих признанию утратившими силу в связи с вступлением в силу стандарта</p>
<p>Приложения к стандарту (при необходимости)</p>	<p>Таблицы, формулы, примеры, др.</p>

Разработкой федеральных стандартов может заниматься любой субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета. Для этого в Министерство Финансов необходимо направить уведомление о разработке стандарта и разместить его на официальных сайтах обеих сторон в сети «Интернет». Далее в течение 10 дней разработчик должен опубликовать проект федерального стандарта на

своем официальном сайте в сети «Интернет», который будет доступен всем заинтересованным пользователям.

После размещения проекта стандарта в течение 3 месяцев и более проводится его публичное обсуждение, выявляются недочеты и замечания, которые необходимо доработать. После завершения обсуждения и доработки проекта также в Министерство Финансов отправляется уведомление об этом.

Если субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета не взяли на себя обязательства по разработке стандарта, они ложатся на Министерство Финансов.

Разработанные проекты федеральных стандартов вместе со списком полученных замечаний в письменной форме подлежат экспертизе и обсуждению Советом по стандартам бухгалтерского учета при Министерстве Финансов. Деятельность Совета заключается в осуществлении проверки соответствия проекта стандарта российскому законодательству, потребностям пользователей бухгалтерской отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета.

Деятельность Совета регламентируется следующими нормативными документами:

- 1) Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 31.12.2017) «О бухгалтерском учете»;
- 2) Приказ Минфина России от 14.11.2012 №145 «О Совете по стандартам бухгалтерского учета»;
- 3) Приказы Минфина России от 25.12.2015 №541, от 12.02.2016 №52, от 20.03.2017 №279, от 23.10.2017 №957 «Об утверждении состава Совета»;
- 4) Регламент Совета по стандартам бухгалтерского учета (протокол №1 от 18.02.2016).

Состав Совета, который должен состоять из 5 представителей органов государственного регулирования бухгалтерского учета и 10 представителей субъектов негосударственного регулирования и научной общественности, утверждает руководитель Министерства Финансов. Кандидаты, желающие состоять в Совете

должны иметь высшее образование, достойную репутацию и опыт профессиональной деятельности в сфере бухгалтерского учета.

В течение не более одного месяца Совет должен принять большинством голосов решение о прохождении проекта экспертизы и принятии его к утверждению или отправлении его на доработку.

Наряду с федеральными стандартами бухгалтерского учета в группу нормативно правовых актов органов государственного регулирования включены отраслевые стандарты бухгалтерского учета. Они обязательны к применению соответствующими экономическими субъектами (если иное не установлено этими стандартами). Они устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности, разрабатываются и утверждаются органами государственного регулирования бухгалтерского учета (Центральный Банк Российской Федерации, Министерство финансов), проходя экспертизу Совета по стандартам бухгалтерского учета по системы аналогичной процессу утверждения федеральных стандартов.

Отраслевые стандарты бухгалтерского учета конкретизируют и уточняют специальные требования либо учет отдельных видов экономической деятельности (например, учет в бюджетных организациях, учет организаций финансового сектора и т.д.). Выпущенные отраслевые стандарты размещаются на официальном сайте Банка России в сети «Интернет».

Таким образом, была рассмотрена система нормативного регулирования бухгалтерского учета, а также порядок разработки и утверждения соответствующих правовых документов.

Также была рассмотрена процедура разработки проектов федеральных стандартов бухгалтерского учета, их утверждения и вступления в силу, так как в ближайшие годы ожидается принятие множества федеральных стандартов бухгалтерского учета.

Выводы по разделу один

Таким образом, были выделены и проанализированы предпосылки, объясняющие необходимость глобального реформирования бухгалтерского учета.

Множество факторов указывают на пробелы в существующей системе, которые необходимо заполнить и в итоге сформировать высокоразвитую и передовую систему бухгалтерского учета в России.

В ходе работы была проанализирована хронология реформирования бухгалтерского учета и выделены 5 основных этапов гармонизации бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности.

Также была рассмотрена система нормативного регулирования бухгалтерского учета, разработки и утверждения соответствующих правовых документов в настоящее время.

2 РОССИЙСКИЕ И МЕЖДУНАРОДНЫЕ ПРАВИЛА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

2.1 Эволюция российских норм бухгалтерского учета основных средств: курс на гармонизацию с международными стандартами финансовой отчетности

После распада Советского Союза бухгалтерский учет основных средств эволюционировал с достаточно высокой скоростью. Одним из первых значительных нововведений стало утверждение приказом Минфина России от 3 сентября 1997 № 65н Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/97. Согласно приказу положение вступило в силу с 1 января 1998 года [10].

Данное Положение стало регулировать бухгалтерский учет основных средств, имеющихся у организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления и договора аренды. В положении появились определения основных средств и срока полезного использования. Согласно новому положению, основные средства – часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо для управления организации в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев [10]. До этого времени понятие срока полезного использования в нормативной документации не встречалось. Это стало одним из значимых нововведений в бухгалтерском учете. В положении была закреплена необходимость организации самостоятельно определять срок полезного использования для всех основных средств, опираясь на ожидания об их износе или на рекомендации производителя.

Новое положение также дало бухгалтерам возможность использовать свое профессиональное суждение и выбрать различные способы начисления амортизации основных средств. Ранее амортизация начислялась только линейным способом согласно Положению о порядке начисления амортизационных отчислений по основным фондам в народном хозяйстве, утвержденному Госпланом СССР, Минфином СССР и другими правительственными органами СССР 29 декабря 1990 го-

да. Для этого централизованно Постановлением Совмина СССР были установлены Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР и балансовой стоимости основных фондов по отдельным группам или инвентарным объектам, состоящим на балансе предприятия (организации).

С утверждением ПБУ 6/97 появилось три новых способа начисления амортизации. К новым способам относились:

- 1) способ уменьшаемого остатка;
- 2) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- 3) способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Способ уменьшаемого остатка и способ списания стоимости пропорционально объему продукции) были установлены на основании международных стандартов финансовой отчетности.

Это изменение позволило организациям наиболее точно и объективно отражать в бухгалтерском учете износ основных средств.

Новое положение закрепило право организаций на начало отчетного года проводить переоценку основных средств, в результате которой первоначальная стоимость будет доводиться до восстановительной путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам [10]. Возникающие разницы относились на добавочный капитал. Нововведение позволило организациям отражать в отчетности основные средства по их актуальной стоимости, учитывая инфляцию и особенности рынка в определенный период времени. Но вследствие сложности данной процедуры, к ней прибегали только в крайних случаях. Также появилась еще одна проблема: появилась возможность проведения переоценки только в случаях выгодных для бухгалтера или руководства для отдельных объектов, что искажало информацию в отчетности.

Изучением данного вопроса занималась Николаева С.А. в своем учебном пособии по бухгалтерскому учету основных средств, согласно которому до утвер-

ждения положения проведение переоценок регламентировалось только постановлениями Правительства. Первая переоценка, которую все предприятия и организации Российской Федерации независимо от форм собственности обязаны были провести в целях приведения балансовой стоимости основных фондов (средств) Российской Федерации в соответствии с действующими на тот момент ценами и условиями их воспроизводства, была установлена постановлением Правительства РФ от 14 августа 1992 г. № 595 «О переоценке основных фондов (средств) в Российской Федерации» [18]. Последняя обязательная переоценка основных средств регулировалась постановлением Правительства РФ от 24 июня 1998 г. № 627 «Об уточнении порядка расчета амортизационных отчислений и переоценке основных фондов». После вступления в силу Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» организации смогли самостоятельно проводить переоценку с 1 января 1999 года.

Таким образом, все описанные выше нововведения достаточно сильно сблизили российский бухгалтерский учет основных средств с международными стандартами.

В результате принятия в марте 1998 года Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности Министерством Финансов было решено существенно изменить ПБУ 6/97, чтобы приблизить бухгалтерский учет основных средств к международным стандартам, а также устранить противоречия между действующей методикой учета основных средств с методикой, установленной новым Планом счетов. В результате утверждения приказом Минфина России от 30 марта 2001 № 26н Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [9], оно было введено в действие для отчетности

ПБУ 6/01 содержало множество значительных нововведений относительно ПБУ 6/97. Данное положение больше не стало регулировать бухгалтерский учет операций, связанных с арендой основных средств, а соответствующий ему раздел был удален. Учет доходов и расходов по аренде основных средств были включе-

ны в отдельные положения, как это сделано в международных стандартах финансовой отчетности.

С введением ПБУ 6/01 были немного изменены критерии отнесения активов к объектам основных средств: был отменен стоимостной лимит в виде стократного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда за единицу, вместо этого было установлено только право организации списывать затраты на приобретение основных средств стоимостью менее 2 000 руб. в качестве затрат на производство по мере отпуска их в производство или эксплуатацию. Также было добавлено 2 новых критерия: организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов; способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем [11].

Ранее Положение не содержало требование способности приносить экономические выгоды. Данное условие вытекает из определения всех активов из Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной 29 декабря 1997 года Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом ИПБ. Поэтому, по мнению профессора Патрова В.В. [46] и других экономистов [2,9, 11], данное нововведение считается не совсем корректным и необходимым.

Введение положения изменило порядок проведения переоценки основных средств. Вместо отнесения всех разниц на добавочный капитал организации, произошло следующее разделение: Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации; сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет прибылей и убытков в качестве расходов [11]. Это изменение основывалось на международных стандартах финансовой отчетности, использующих подобную практику. В ПБУ 6/01 была решена заявленная ранее проблема возможности умышленного искажения информации при проведении переоценки. Было установлено, что если организация решила проводить переоценку, то она должна это

делать регулярно, а также проводить ее не для отдельных объектов основных средств, а для целой группы.

С 2001 года ПБУ 6/01 редактировалось несколько раз: Приказом Минфина России от 18.05.2002 № 45н, от 12.12.2005 № 147н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н, от 25.10.2010 № 132н, от 24.12.2010 № 186н, от 16.05.2016 № 64н. В результате изменения редакций, наиболее существенным новшеством стало изменение стоимостного критерия возможности отражения основных средств в качестве материально-производственных запасов с 2 000 руб. до 40 000 руб.

В соответствии с последней Программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017-2019 гг., в 2020 году ожидается вступление в силу Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства». Согласно данным официальных сайтов Министерства Финансов и разработчика стандарта Фонда «НРБУ «БМЦ», проект федерального стандарта уже разработан, представлен Совету по стандартам и после проведенной экспертизы исправлен по замечаниям Совета.

Несмотря на перенос срока вступления ФСБУ «Основные средства» в силу и возможность изменения ряда положений проекта ФСБУ после переработки по замечаниям Совета по стандартам бухгалтерского учета, ряд новаций, содержащихся в проекте, сохранятся в неизменном (или уточненном) виде в стандарте, так как позиции разработчика и Совета по стандартам бухгалтерского учета в их отношении в основном совпадают[13].

Главные нововведения проекта федерального стандарта представлены в таблице 3.

Таблица 3–Нововведения в проекте ФСБУ «Основные средства»

Категория	Описание
Новые понятия	<ul style="list-style-type: none">• ликвидационная стоимость;• балансовая стоимость основного средства;• справедливая стоимость основного средства;• инвестиционная недвижимость

Категория	Описание
Оценка при признании	<ul style="list-style-type: none"> включение в первоначальную стоимость величины оценочного обязательства по демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды стоимостной лимит устанавливается организацией
Оценка после признания	<ul style="list-style-type: none"> переоценка инвестиционной недвижимости проводится путем пересчета первоначальной стоимости до справедливой (на фин. результат) переоценка других основных средств проводится путем пересчета балансовой стоимости до суммы справедливой; переоценка может проводиться чаще 1 раза в год; 2 способа переоценки и 2 способа списания на нераспределенную прибыль дооценки
Амортизация	Начисление приостанавливается, когда ликвидационная стоимость \geq балансовой стоимости
Аренда	Учет аренды основных средств описан в отдельном ФСБУ
Обесценение	Организация проверяет основные средства на обесценение и учитывает изменение их стоимости в порядке, определенном МСФО

Проектом ФСБУ «Основные средства» введены новые понятия:

1) ликвидационная стоимость – сумма, которую организация получила бы от выбытия основного средства (включая стоимость материальных ценностей, остающихся от выбытия) после вычета предполагаемых затрат на выбытие, как если бы основное средство уже достигло конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования [14];

2) балансовая стоимость основного средства рассчитывается как его первоначальная стоимость за вычетом накопленной амортизации и накопленного обесценения [14];

3) справедливая стоимость основного средства, определяемая в порядке, предусмотренном международными стандартами финансовой отчетности [14];

4) инвестиционная недвижимость – основные средства, представляющие собой недвижимость, предназначенную для предоставления за плату во временное владение и (или) пользование и (или) получения дохода от прироста стоимости [14].

Все эти понятия были взяты из МСФО 16 «Основные средства» и будут внедрены в российский бухгалтерский учет.

Кроме того закреплено что в первоначальную стоимость основных средств обязательно должна включаться величина оценочного обязательства по демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды. Данное нововведение поможет более достоверно формировать стоимость основного средства, принимаемого к учету. Также за счет изменения оценочного обязательства будет изменяться первоначальная стоимость основного средства, ранее она могла пересматриваться только за счет переоценки.

Организация будет вправе установить самостоятельно стоимостной лимит основных средств, а также будет в праве не использовать его. Данное изменение также приближает бухгалтерский учет к международному, так как в МСФО отсутствует стоимостной критерий. По мнению Карагодина Д.А. в статье «Сравнительная характеристика методик учета и оценки основных средств и их влияние на величину производственных затрат» применение пункта 5 действующего ПБУ 6/01, где прописана возможность организации не учитывать в составе основных средств объекты стоимостью менее 40 тысяч рублей, на практике приводит к абсурдным ситуациям. Бухгалтер может в момент оприходования сразу списать на затраты компьютер, копировальный аппарат, мотоцикл, и даже приобретенный подержанный автомобиль. МСФО (IAS) 16 не прописывают такой возможности. Ценового критерия отнесения объектов учёта к основным средствам или к запасам быть не должно. Нужно исходить из экономической сущности объекта. Стремление бухгалтеров приблизить бухгалтерский и налоговый учёт приводит к некорректному формированию себестоимости производимой продукции [18].

Переоценка основных средств в ФСБУ очень схожа с МФСО: балансовая стоимость основных средств переоценивается до справедливой стоимости. Она может проводиться чаще одного раза в год одним из двух способов: пропорциональным методом и методом обнуления амортизации.

Накопленный результат дооценки основных средств, обособленно отражающийся в бухгалтерском учете должен будет списываться на нераспределенную прибыль одним из двух способов: единовременно при списании дооцененного ос-

нового средства или по мере начисления амортизации по этому основному средству.

Если переоценка не проводится, организация регулярно должна будет проводить тест на обесценение, что позволит получать в отчетности всегда актуальную и достоверную информацию о стоимости основных средств.

Такое новое понятие, как ликвидационная стоимость, нашло свое применение в порядке начисления амортизации. Ее начисление будет приостанавливаться, когда ликвидационная стоимость станет равной или превысит балансовую.

Таким образом, была проведен анализ эволюции бухгалтерского учета основных средств в России, реформирование которого продвигалось 3 мощными шагами: утверждением ПБУ 6/97, вступлением в силу ПБУ 6/01, и разработкой проекта ФСБУ «Основные средства».

В течение 20 лет бухгалтерский учет основных средств был значительно реформирован в соответствии с международными стандартами бухгалтерского учета, а в ближайшем ожидается еще более масштабные изменения. Их необходимость проанализирована в следующем пункте.

2.2 Необходимость реформирования действующего порядка бухгалтерского учета основных средств

До перехода России на рыночную экономическую систему, в нашей стране господствовала централизованная плановая экономика, главным потребителем бухгалтерской информации в которой являлось государство. После проведенной перестройки появилась острая необходимость реформирования бухгалтерского учета, чтобы в процессе всеобщей глобализации соответствовать требуемым единствам норм для составления финансовой отчетности. Таким образом, можно добиться системы, понятной для всех инвесторов и бухгалтеров во всем мире, тем самым привлекая инвестиции и международный капитал, а также получить наиболее объективную и прозрачную информацию о финансовом положении предприятия.

Роль основных средств в производственно–хозяйственной деятельности организаций имеет огромное значение. Соответственно, реформирование бухгалтерского учета основных средств в условиях рыночной экономики является одним из главных векторов его развития.

Статистические и экономические исследования подтверждают сделанные выводы. В тарифообразующих отраслях экономики России доля основных средств в валюте баланса достигает 80–85% на железных дорогах, 50–60% в энергосистемах, в том числе более 90% – на гидроэлектростанциях, 50–70% – на предприятиях жилищно-коммунального хозяйства. Весьма значителен и «вклад» связанных с данной статьей показателей (например, амортизации) в формирование показателей себестоимости, финансового результата, постоянных и временных разниц [47].

Необходимость реформирования бухгалтерского учета отмечают в своих работах Аюпова М.Д. [15] Бурова А.А [17], Глазкова В.В [19], Дзога С.В. [20], Дыбошина О.С. [22], Кискорова И.В. [29], Максимович Л.В. [32], Попов А.Ю. [37,38],

В настоящее время различия между российскими и международными правилами учета основных средств являются значительными. Они представлены в таблице 4 и необходимы для дальнейшего анализа.

Таблица 4 – Различия бухгалтерского учета основных средств в РСБУ И МСФО

Критерий	РСБУ	МСФО
1. ОС, предназначенные для продажи.	Среди российских ПБУ нет аналога МСФО 5; в теории предназначенное для продажи основное средство удовлетворяет признакам МПЗ	Не являются основным средством, отражение в учете регламентируется МСФО 5 «Внеоборотные активы к продаже и прекращенная деятельность»
2. ОС, стоимостью менее 40 тыс. руб.	Возможно отражение в учете в составе материально-производственных запасов (регламентируется учетной политикой организации)	В МСФО (IAS) 16 стоимостной критерий отсутствует
3. Единица измерения при признании	Инвентарный объект	Не определена

Критерий	РСБУ	МСФО
4. Тест на обесценение актива	Не предусмотрен	Предусмотрен
5. Инвестиционное имущество	Отражается на отдельном сч.03 «Доходные вложения в материальные ценности», но входит в состав ОС, и учет регламентируется ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	Учет регламентируется отдельным стандартом МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество», МСФО 16 «Основные средства» используется по отношению к данному виду активов только при использовании затратной модели для последующей оценки активов
6. Себестоимости объекта основных средств	Не включает затраты на демонтаж	Включает предварительную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием запасов в течение этого периода
7. Переоценка	Если проводится, должна проводиться ежегодно, осуществляется путем пересчета первоначальной (восстановительной) стоимости к рыночной	Если проводится, должна проводиться с достаточной регулярностью. Осуществляется путем пересчета балансовой стоимости к справедливой
8. Амортизация	Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету. Прекращается с - первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта.	Амортизация актива начинается тогда, когда он становится доступен для использования. Прекращается, начиная с более ранней из двух дат: даты перевода в состав активов, предназначенных для продажи или даты прекращения признания актива. Соответственно, начисление амортизации не прекращается в случае простоя актива или прекращения активного использования актива, за исключением случаев, когда актив полностью амортизирован.

Гармонизация регулирования бухгалтерского учета основных средств с МСФО позволит в первую очередь сделать информацию об основных средствах организации прозрачной для заинтересованных пользователей.

Так как реформирование направлено главным образом на привлечение инвесторов, будет обеспечена сопоставимость и единообразие в формировании информации об основных средствах между отчетностью различных организаций, включая иностранные. Таким образом, грамотному заинтересованному пользователю, принимающему решение о вложении свободных денежных средств, независимо от его местоположения, будет понятна информация об основных средствах организации. Иначе инвесторы, заинтересованные в получении прибыли, будут только нести дополнительные затраты.

Важную роль в достижении этой цели играет необходимость объективной оценки основных средств. Дело в том, что основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости, которая в последствие крайне редко пересматривается, так как проведение переоценок является дополнительной работой для бухгалтеров. Соответственно, с течением времени, справедливая стоимость основных средств меняется, что существенно искажает достоверность информации, представленной в бухгалтерском учете. Это вводит заинтересованных пользователей в заблуждение, поэтому на объективность оценки в процессе реформирования был сделан особый акцент.

Также в первоначальную стоимость основных средств в настоящее время не включаются неизбежные расходы будущих периодов (такие как расходы на ликвидацию или на масштабные технические осмотры), которые обязательно должны будут осуществлены в будущем. Применение данного метода не позволяет организации подготовиться к ликвидации основного средства. Если бы такие неизбежные расходы включались в первоначальную стоимость, в процессе амортизации они бы были перенесены на себестоимость продукции и скомпенсированы в процессе ее реализации.

Отдельно стоит отметить стоимостной критерий, применяющийся в настоящем порядке бухгалтерского учета. Его применение привести к абсурдным ситуациям: например ноутбук стоимостью 40000 рублей организация будет принимать как основное средство, а ноутбук стоимостью 39900 – за материально-производственный запас, искажая тем самым сущность информации. Использование стоимостного лимита, также существующего в налоговом учете, приводит к их сближению и некорректному формированию себестоимости продукции, от чего законодательство старается постепенно уходить в силу различия в целях двух видов учета.

Применение стоимостного критерия находят противоречивым и нецелесообразным в своей статье Ендовицкий Д.А. и Мокшина К.Н.[23], предлагая утвердить в бухгалтерском учете категорию малоценных основных средств и особый порядок их учета.

Полученные выводы подтверждает статья Массарыгиной В.Ф, в которой сказано следующее: «Нормативные акты Российской Федерации по бухгалтерскому учету допускают столь широкий спектр учетных оценок объектов основных средств, что обуславливают коллизию с принципами осмотрительности и сопоставимости информации. При сопоставлении показателей бухгалтерской отчетности организаций влияние рассмотренных факторов может оказаться столь существенным, что пользователь отчетности, будучи не в состоянии проанализировать или оценить их влияния, с большой долей вероятности может принять нерациональное решение. При этом с позиций соответствия законодательству Российской Федерации такая отчетность должна быть признана аудитором достоверной» [33].

Следующей причиной реформирования считается существующая возможность приближения налогового и бухгалтерского учета, для упрощения работы бухгалтеров. Тенденция активного использования данной возможности, которая наблюдается последнее время в деятельности бухгалтеров-практиков, значительно упрощает их работу, а также уменьшает затраты предприятия, обеспечивая экономии трудовых и финансовых ресурсов и не нарушая закон.

Противоречивость этого вопроса не теряет своей актуальности до сих пор. Перед бухгалтерами и их руководством все время стоит непосильная задача – одновременное максимальное снижение налоговых платежей и издержек на ведение налогового учета, а также соблюдения требований бухгалтерского учета относительно максимальной достоверности и объективности. Несмотря на плюсы данного явления, существует несколько значительных и существенных недостатков, связанных с ним. Различие целей бухгалтерского и налогового учета: целью бухгалтерского учета является формирование достоверной информации о финансовом положении предприятия для внешних и внутренних пользователей, а целью налогового – формирование полной и достоверной информации о налоговой базе. Сближение двух видов учета позволяет, не только противоречит принципам российского и международного бухгалтерского учета, но и приводит к таким последствиям, как:

1) искажение данных бухгалтерского учета из-за выбора методов, не всегда позволяющих наиболее объективно отразить состояние объектов учета;

2) невозможность использования законной минимизации налоговой базы посредством учетной политики, так как в бухгалтерском и налоговом учете выбираются совпадающие методы.

Так как, пока существуют условия для сближения двух видов учетов, такое сближение не будет прекращено, то реформирование бухгалтерского учета, в частности основных средств, в соответствии с международными стандартами позволит уменьшить эту возможность и обособить бухгалтерский учет от налогового.

Нельзя не отметить, что в настоящее время реформирование будет более полезно для организаций с масштабами выше средних, чем для мелких предприятий. Поэтому для большей его эффективности, нужно сделать особый акцент на деятельности малых и средних предприятий (каких в России большинство). Так как вступление в силу нового стандарта, приближенного к международному, может особенно ударить по карману небольших предприятий, необходимо предусмотреть для них более упрощенные методы бухгалтерского учета.

Таким образом, была проанализирована необходимость и целесообразность реформирования существующего порядка бухгалтерского учета основных средств а также выявлены значительные его недостатки.

2.3 Сходства и различия проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

Так как программа реформирования основана на сближении бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности, относительно действующего в настоящее время ПБУ 6/01, проект нового федерального стандарта «Основные средства» имеет множество сходств с соответствующим ему международным стандартом МСФО (IAS) 16 «Основные средства».

Одним из главных сходств ФСБУ и МСФО являются схожесть критериев отнесения активов к основным средствам. ПБУ 6/01 в этом плане содержит существенный недостаток: не указан критерий материально-вещественной формы у объектов основных средств, что могло привести к некорректному отнесению нематериальных активов к основным средствам. Согласно проекту ФСБУ «Основные средства» был добавлен соответствующий пункт, и таким образом, был устранен существующий пробел. Также был удален пункт, что основное средство должно приносить организации выгоды, так как все активы по их экономическому смыслу приносят предприятию экономические выгоды. Таким образом, по ФСБУ «Основные средства» основные средства должны отвечать следующим критериям

- 1) актив имеет материально-вещественную форму [14];
- 2) актив предназначен организацией для использования в ходе ее обычной деятельности при производстве и (или) продаже ею продукции (товаров), при выполнении работ или оказании услуг, для предоставления за плату во временное владение и (или) пользование, для управленческих нужд, либо для использования в целях деятельности некоммерческой организации [14];

3) актив предназначен организацией для использования в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев[14];

4) актив представляет собой завершенный готовый к эксплуатации объект и находится в том месте и в том состоянии, в которых организация намерена его использовать [14].

За исключением последнего пункта, данные критерии по смыслу практически идентичны с МСФО (IAS) 16 и различаются только формулировками:

а) материальные активы [2];

б) предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях [2];

в) предполагаются к использованию в течение более чем одного периода [2].

Как и в международных стандартах, в ФСБУ «Основные средства» регламентируется, что бухгалтерский учет основных средств, арендованных или переданных в аренду, устанавливается отдельным нормативно-правовым актом. Новые понятия ликвидационной, балансовой и справедливой стоимости, а также инвестиционной недвижимости пришли в проект неизменными из международного стандарта.

Согласно международным стандартам бухгалтерского учета и проекту ФСБУ основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости, формирование которой зависит от источников поступления. В проекте федерального стандарта первоначальная стоимость основных средств определяется аналогично МСФО за исключением отдельных случаев. Первоначальная стоимость основных средств включает затраты на покупку объекта, затраты, связанные с приведением его к готовности и эксплуатации, а также затраты на демонтаж в будущем.

Согласно обоим видам стандартов, организация выбирает один и двух способов учета основных средств: регулярное проведение переоценки либо регулярное тестирование основного средства на обесценение. При этом переоценка основных

средств проводится двумя методами доведения балансовой стоимости до справедливой: пропорциональным методом и методом обнуления амортизации. Прирост стоимости основного средства сверх предшествующей уценки включается в состав капитала организации. Прирост стоимости основного средства в пределах предшествующей уценки включается в корректировку расходов организации. Уменьшение стоимости основного средства сверх предшествующей дооценки включается в состав расходов организации. Уменьшение стоимости основного средства в пределах предшествующей дооценки включается в корректировку капитала организации.

Срок полезного использования основных средств, метод амортизации и их ликвидационная стоимость должны ежегодно проверяться и при необходимости пересматриваться. Начисление амортизации не приостанавливается, за исключением случаев, когда ликвидационная стоимость превышает балансовую. Как в ФСБУ «Основные средства», так и в МСФО (IAS) 16 «Основные средства» закреплено 3 метода начисления амортизации: линейный, метод уменьшаемого остатка и метод списания пропорционально объему продукции. Также согласно МСФО 16, амортизация начисляется с амортизируемой величины, из которой вычитается ликвидационная стоимость. По проекту ФСБУ амортизация начисляется до тех пор, пока балансовая стоимость не станет равной ликвидационной стоимости.

Организация проверяет основные средства на обесценение и учитывает изменение их стоимости вследствие обесценения в порядке, определенном международными стандартами финансовой отчетности [14].

Выбытие основных средств также не содержит существенных отличий.

Несмотря на общую схожесть картины бухгалтерского учета основных средств согласно ФСБУ «Основные средства» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства», некоторые различия все же существуют. После рассмотрения проекта Советом при Министерстве финансов было решено, что различия между российским бухгалтерским учетом и МСФО должны остаться. Это может быть следствием непод-

готовленности бухгалтеров в России к кардинальным переменам, а также вследствие специфики российской экономики и российского законодательства.

Таким образом, в таблице 5 представлены основные различия между проектом ФСБУ «Основные средства» и МСФО 16 «Основные средства».

Таблица 5–Различия ФСБУ «Основные средства» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства»

Категория	ФСБУ «Основные средства»	МСФО (IAS) 16 «Основные средства»
Признание	Незавершенные капиталовложения не являются ОС	Незавершенные капиталовложения являются ОС
Единица учета	Инвентарный объект или его часть	Не определена стандартом (необходимо профессиональное суждение)
Последующие затраты	Не включаются в первоначальную стоимость, кроме затрат по демонтажу	Включаются в балансовую стоимость затраты по частичной замене и по проведению регулярных масштабных технических осмотров
Переоценка	Переоценка проводится раз в год (или чаще)	Переоценка должна проводиться с достаточной регулярностью
Амортизация	<ul style="list-style-type: none"> • систематическому распределению подлежит балансовая стоимость • начисление амортизации компонентов ОС не предусмотрено • начисляется со след. месяца после ввода в эксплуатацию 	<ul style="list-style-type: none"> • систематическому распределению подлежит амортизационная величина • предусмотрено начисление амортизации отдельно по компонентам ОС • начисляется с момента начала доступности основного средства для использования
Стоимостной критерий	Может устанавливаться организацией	Не предусмотрен

Одно существенное отличие присутствует в критериях отнесения активов к основным средствам. В отличие от МСФО, незавершенные капитальные вложения в проекте не являются основными средствами. Проект федерального стандарта выделяет, что только готовый к эксплуатации объект, находящийся в месте его использования может считаться основным средством. В международных стандар-

тах не введенное в эксплуатацию основное средство также является основным средством.

До введения основного средства в эксплуатацию его бухгалтерский учет будет регламентироваться федеральным стандартом бухгалтерского учета «Незавершенные капитальные вложения». Проект данного стандарта, также как и проект стандарта «Основные средства», разрабатываются Фондом «НРБУ «БМЦ» и, согласно программе разработки федеральных стандартов, должен вступить в силу вместе с федеральным стандартом «Основные средства» в 2020 году. Этим объясняется одна из основных причин задержки вступления в силу ФСБУ «Основные средства», так как начало применения обоих стандартов сразу позволит более эффективно осуществить реформирование, а переход не вызовет множество противоречий в деятельности бухгалтеров.

Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Незавершенные капитальные вложения» закрепляет определение незавершенных капитальных вложений, условия для их признания, затраты формирующие их стоимость и условия списания. Следует отметить, что величина возникшего при осуществлении капитальных вложений оценочного обязательства по демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды на занимаемом им участке включается в состав капитальных вложений. Стоимостью приобретенных активов для капитальных вложений, приобретаемых у других лиц на условиях отсрочки (рассрочки) платежа, считается сумма, которая была бы уплачена организацией при отсутствии отсрочки (рассрочки), при этом образовавшаяся разница учитывается в порядке, установленном для учета долговых затрат в течение периода отсрочки (рассрочки)[13]. Стоимостью капитальных вложений, полученных в качестве вклада в уставный капитал, является их справедливая стоимость. Организация также должна проверять незавершенные капитальные вложения на предмет обесценения в соответствии с МСФО.

Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» не дал возможности бухгалтерам проявлять свое профессиональное суждение в

определении единицы учета и указал, что единицей учета основных средств является инвентарный объект или его часть с отличающимся сроком полезного использования. Таким же правилом руководствуется бухгалтер в учете основных средств согласно ПБУ 6/01 в настоящее время, в то время как в МСФО закреплена возможность бухгалтерам применительно к конкретной ситуации самостоятельно устанавливать единицу учета: объединить отдельные незначительные объекты или разделить один объект на несколько значимых его частей.

Существуют различия и в оценке первоначальной стоимости. Затраты по частичной замене и по проведению регулярных масштабных технических осмотров не включаются в стоимость основных средств согласно проекту ФСБУ. Также, в отличие от МСФО, в случаях, когда актив приобретается с отсрочкой платежа и проценты от дисконтирования денежных потоков, связанных с приобретением основных средств, не уменьшают их стоимость.

Амортизация основных средств начинает начисляться только с месяца, следующего за месяцем введения основного средства в эксплуатацию и заканчивает начисляться с месяца, следующего после его списания, в то время как в МСФО 16 начисление амортизации начинается с момента, в котором основное средство начинает быть доступным для использования, а прекращает начисляться с даты его списания.. В отличие от МСФО, амортизация отдельных компонентов основных средств в бухгалтерском учете не предусмотрена, это стало причиной различия в единицах учета основных средств.

Таким образом, были проанализированы сходства и различия ФСБУ «Основные средства» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства». В результате анализа выявлено, что проект стандарта был существенно приближен к МСФО, а оставшихся различий значительно меньше, чем нововведений. Вступление в силу федерального стандарта предполагает переход бухгалтерского учета основных средств на новый уровень, тем самым выполняя основные цели программы реформирования: повышения прозрачности информации, достоверности и объективности оценки, наглядность и сопоставимость для заинтересованных пользователей, а

также повышение уровня квалификации бухгалтеров для использования профессионального суждения.

Выводы по разделу два

Таким образом, в процессе выполнения работы была проведен анализ эволюции бухгалтерского учета основных средств в России, реформирование которого продвигалось 3 мощными шагами: утверждением ПБУ 6/97, вступлением в силу ПБУ 6/01, и разработкой проекта ФСБУ «Основные средства». В результате реформы, длившейся около 20 лет, бухгалтерский учет основных средств был значительно приближен к международными стандартами финансовой отчетности, а в ближайшем ожидается еще более масштабные изменения.

Были проанализированы целесообразность и необходимость реформирования существующего порядка бухгалтерского учета основных средств, в результате чего были выявлены значительные его недостатки и пути развития.

Также были проанализированы сходства и различия ФСБУ «Основные средства» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства». В результате анализа выявлено, что проект стандарта был существенно приближен к МСФО, а оставшихся различий значительно меньше, чем нововведений. Вступление в силу федерального стандарта предполагает переход бухгалтерского учета основных средств на новый уровень, тем самым выполняя основные цели программы реформирования: повышения прозрачности информации, достоверности и объективности оценки, наглядность и сопоставимость для заинтересованных пользователей, а также повышение уровня квалификации бухгалтеров для использования профессионального суждения.

3 ПОРЯДОК ПРАКТИЧЕСКОГО ПРИМЕНЕНИЯ ПОЛОЖЕНИЙ ФЕДЕРАЛЬНОГО СТАНДАРТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»

3.1 Бухгалтерский учет при первоначальном признании основного средства

Проиллюстрируем порядок бухгалтерского учета признания основных средств в соответствии с действующим и предлагаемым порядками на нескольких примерах.

Организация получила станок от учредителей в качестве вклада в уставный капитал. Согласованная учредителями стоимость станка составляет 500 000 руб. Стоимость доставки и установки станка в цехе, производимыми силами подрядчика, составила 20 000 руб.

Согласно действующему порядку бухгалтерского учета основных средств необходимо сделать бухгалтерские записи, представленные в таблице 6.

Таблица 6– Бухгалтерские записи по первоначальному признанию основных средств согласно действующему порядку

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
08 «Вложения во внеоборотные активы»	75 «Расчеты с учредителями»	500 000	Отражено погашение дебиторской задолженности учредителей путем поступления станка в качестве вклада в уставный капитал
08 «Вложения во внеоборотные активы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	20 000	Осуществлена доставка и установка станка
01 «Основные средства»	08 «Вложения во внеоборотные активы»	520 000	Станок введен в эксплуатацию

Согласно порядку, который предлагается проектами ФСБУ «Незавершенные капитальные вложения» и «Основные средства», для поступления объекта в качестве вклада в уставный капитал необходима его справедливая стоимость, которая

может отличаться от согласованной учредителями стоимости. После проведения анализа справедливая стоимость данного станка составила 450 000 руб. Соответственно, необходимо сделать бухгалтерские записи, представленные в таблице 7.

Таблица 7 – Бухгалтерские записи по первоначальному признанию основных средств согласно предложенному порядку

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
08 «Вложения во внеоборотные активы»	75 «Расчеты с учредителями»	450 000	Отражено погашение дебиторской задолженности учредителей путем поступления станка в качестве вклада в уставный капитал
08 «Вложения во внеоборотные активы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	20 000	Осуществлена доставка и установка станка
01 «Основные средства»	08 «Вложения во внеоборотные активы»	470 000	Станок введен в эксплуатацию

Организация начала строить на арендованном участке склад. Согласно договору аренды, в конце срока (через 4 года) необходимо привести участок в первоначальный вид. Затраты, понесенные за время строительства склада, составляют 500 000 руб. Стоимость демонтажа склада в конце срока аренды организация оценивает в 100 000 руб., а ставку дисконтирования в связи с созданием оценочного обязательства в 10%. Пример и его решение составлены на основании статьи А.Е. Иванова «Учет оценочных обязательств по предстоящей ликвидации основных средств в 2017 и 2018 гг.: новации проекта Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства»[26].

Согласно действующему порядку бухгалтерского учета признания основных средств необходимо сделать бухгалтерские записи, которые представлены в таблице 8.

Таблица 8 – Бухгалтерские записи по первоначальному признанию основных средств согласно действующему порядку

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
08 «Вложения во внеоборотные активы»	10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда и т.д.	500 000	Отражено формирование затрат на строительство склада
08 «Вложения во внеоборотные активы»	96 «Резервы предстоящих расходов»	68 301	Начислено оценочное обязательство по предстоящему демонтажу склада. Величина оценочного обязательства согласно ПБУ 8/2010 [12] определяется путем дисконтирования по следующей формуле: $\text{Величина оценочного обязательства} = \frac{\text{СД}}{(1+r)^n},$ где СД – ожидаемая стоимость демонтажа склада; r – ставка дисконтирования; n – период дисконтирования оценочного обязательства в годах
01 «Основные средства»	08 «Вложения во внеоборотные активы»	569 301	Склад введен в эксплуатацию. В последствие эксплуатации склада каждый год необходимо будет корректировать оценочное обязательство, чтобы в конце срока привести его планируемой стоимости демонтажа (100 000 руб.)
сч. 91 «Вложения во внеоборотные активы»	96 «Резервы предстоящих расходов»	6 830 (75 131 – 68 301)	Увеличено оценочное обязательство по предстоящему демонтажу склада в конце первого года
91 «Вложения во внеоборотные активы»	96 «Резервы предстоящих расходов»	7 514 (82 645 – 75 131)	Увеличено оценочное обязательство по предстоящему демонтажу склада в конце второго года
91 «Вложения во внеоборотные активы»	96 «Резервы предстоящих расходов»	8 264 (90 909 – 82 645)	Увеличено оценочное обязательство по предстоящему демонтажу склада в конце третьего года
91 «Вложения во внеоборотные активы»	96 «Резервы предстоящих расходов»	9 091 (100 000 – 90 909)	Увеличено оценочное обязательство по предстоящему демонтажу склада в конце четвертого года

В конце срока эксплуатации склада его демонтаж отражается следующим образом:

1) в случае недостаточной стоимости оценочного обязательства:

Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 100 000 руб.– склад демонтирован силами подрядчика за счет оценочного обязательства;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 10 000 руб.– склад демонтирован силами подрядчика за счет прочих расходов;

2) в случае избыточной стоимости оценочного обязательства:

Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 90 000 руб.– склад демонтирован силами подрядчика за счет оценочного обязательства;

Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» 10 000 руб.– отражен доход от создания избыточно оценочного обязательства.

Согласно порядку, который предлагается проектами ФСБУ «Незавершенные капитальные вложения» и «Основные средства необходимо сделать бухгалтерские записи, представленные в таблице 9.

Таблица 9– Бухгалтерские записи по первоначальному признанию основных средств согласно предлагаемому порядку

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
08 «Вложение во внеоборотные активы»	10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т.д.	500 000	Отражено формирование затрат на строительство склада;

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
08 «Вложения во внеоборотные активы»	96 «Резервы предстоящих расходов»	68 301	Начислено оценочное обязательство по предстоящему демонтажу склада. Величина оценочного обязательства согласно ПБУ 8/2010 [12] определяется путем дисконтирования
01 «Основные средства»	08 «Вложения во внеоборотные активы»	568 301	Склад введен в эксплуатацию. В последствие эксплуатации склада каждый год необходимо будет корректировать первоначальную стоимость, а также величину оценочного обязательства, чтобы в конце срока привести его планируемой стоимости демонтажа, которую установила организация (100 000 руб.)
01 «Вложения во внеоборотные активы»	96 «Резервы предстоящих расходов»	6 830 (75 131 – 68 301)	Увеличено оценочное обязательство по предстоящему демонтажу склада в конце первого года;
01 «Вложения во внеоборотные активы»	96 «Резервы предстоящих расходов»	7 514 (82 645 – 75 131)	Увеличено оценочное обязательство по предстоящему демонтажу склада в конце второго года
01 «Вложения во внеоборотные активы»	96 «Резервы предстоящих расходов»	8 264 (90 909 – 82 645)	Увеличено оценочное обязательство по предстоящему демонтажу склада в конце третьего года
01 «Вложения во внеоборотные активы»	96 «Резервы предстоящих расходов»	9 091 (100 000 – 90 909)	Увеличено оценочное обязательство по предстоящему демонтажу склада в конце четвертого года

Необходимо отметить, что изменение первоначальной стоимости повлечет необходимость пропорциональной корректировки начисленной амортизации. Порядок ее начисления будет рассмотрен в следующем пункте.

В конце срока эксплуатации склада его демонтаж отражается следующим образом:

1) в случае недостаточной стоимости оценочного обязательства:

Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 100 000 руб.– склад демонтирован силами подрядчика за счет оценочного обязательства;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 10 000 руб.– склад демонтирован силами подрядчика за счет прочих расходов;

2) в случае избыточной стоимости оценочного обязательства:

Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 90 000 руб. – склад демонтирован силами подрядчика за счет оценочного обязательства;

Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» 10 000 руб. – отражен доход от создания избыточно оценочного обязательства.

Таким образом, был проиллюстрирован порядок бухгалтерского учета признания основных средств в соответствии с действующим и предлагаемым порядками.

3.2 Бухгалтерский учет амортизации основных средств

Проиллюстрируем порядок начисления амортизации основных средств в соответствии с действующим и предлагаемым порядками на примере.

Согласно предыдущему примеру, срок полезного использования склада составляет 4 года, метод амортизации склада, принятый в учетной политике – линейный, первоначальная стоимость 568 301 руб. Согласно действующему порядку бухгалтерского учета основных средств в конце каждого месяца с месяца, следующего после ввода склада в эксплуатацию, необходимо делать следующую бухгалтерскую запись:

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 11 840 руб. $(568\,301 \text{ руб.} \times \frac{1}{12 \times 4})$ – начислена амортизация склада за месяц.

Согласно порядку, который предлагается проектом ФСБУ «Основные средства», для начисления амортизации необходимо иметь информацию о ликвидационной стоимости склада, по оценкам организации она незначительная, соответственно считается равной нулю, в течение срока полезного использования ликвидационная стоимость не изменяется. В бухгалтерском учете нужно сделать бух-

галтерские записи, представленные в таблице 10, также учитывая необходимость корректировки амортизации, согласно примеру из предыдущего пункта.

Таблица 10– Бухгалтерские записи по начислению амортизации основных средств согласно предлагаемому порядку

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
44 «Расходы на продажу»	02 «Амортизация основных средств»	11 840 $(568\,301 \times \frac{1}{12 \times 4})$	Начислена амортизация склада за месяц, в результате чего за первый год эксплуатации основного средства будет накоплена амортизация на сумму 142 075 руб., которую, исходя из изменения первоначальной стоимости, необходимо скорректировать
44 «Расходы на продажу»	02 «Амортизация основных средств»	1 708 $(575\,131 \times \frac{1}{4} - 142\,075)$	Скорректирована амортизация за первый год эксплуатации основного средства
44 «Расходы на продажу»	02 «Амортизация основных средств»	11 982 $(575\,131 \times \frac{1}{12 \times 4})$	Начислена амортизация склада за месяц, в результате чего за два года эксплуатации основного средства будет накоплена амортизация на сумму 287 565 руб., которую, необходимо скорректировать
44 «Расходы на продажу»	02 «Амортизация основных средств»	3 757 $(582\,645 \times \frac{2}{4} - 287\,565)$	Скорректирована амортизация за два года эксплуатации основного средства
44 «Расходы на продажу»	02 «Амортизация основных средств»	12 138 $(582\,645 \times \frac{1}{12 \times 4})$	Начислена амортизация склада за месяц, в результате чего за три года эксплуатации основного средства будет накоплена амортизация на сумму 436 984 руб., которую, необходимо скорректировать
44 «Расходы на продажу»	02 «Амортизация основных средств»	6 198 $(590\,909 \times \frac{3}{4} - 436\,984)$	Скорректирована амортизация за три года эксплуатации основного средства
44 «Расходы на продажу»	02 «Амортизация основных средств»	12 311 $(590\,909 \times \frac{1}{12 \times 4})$	Начислена амортизация склада за месяц, в результате чего за четыре года эксплуатации основного средства будет накоплена амортизация на сумму 590 909 руб., которую необходимо скорректировать
44 «Расходы на продажу»	02 «Амортизация основных средств»	9 091 $(600\,000 \times \frac{4}{4} - 590\,909)$	Скорректирована амортизация за четыре года эксплуатации основного средства

Согласно предыдущему примеру, срок полезного использования станка составляет 5 лет, метод амортизации склада, принятый в учетной политике – умень-

шаемого остатка, коэффициент ускорения равен 2, первоначальная стоимость 520 000 руб. Согласно действующему порядку бухгалтерского учета основных средств в конце каждого месяца с месяца, следующего после ввода склада в эксплуатацию, необходимо делать следующие бухгалтерские записи, представленные в таблице 10.

Таблица 10 – Бухгалтерские записи по начислению амортизации основных средств согласно действующему порядку

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств»	17 333 $((520\,000 \times \frac{2}{5}) \times \frac{1}{12})$	Начислена амортизация склада за каждый месяц первого года
20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств»	10 400 $((520\,000 - 17\,333 \times 12) \times \frac{2}{5}) \times \frac{1}{12}$	Начислена амортизация склада за каждый месяц второго года
20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств»	6 240 $((520\,000 - 17\,333 \times 12 - 10\,400 \times 12) \times \frac{2}{5}) \times \frac{1}{12}$	Начислена амортизация склада за каждый месяц третьего года
20 «Основное производство»	02 сч. «Амортизация основных средств»	9 360 $(520\,000 - 17\,333 \times 12 - 10\,400 \times 12 - 6\,240 \times 12) \times \frac{1}{12}$	Начислена амортизация склада за каждый месяц четвертого года

Согласно предлагаемому порядку проектом ФСБУ «Основные средства», первоначальная стоимость станка составляет 470 000 руб., а ликвидационная стоимость – 10 000 руб., соответственно, в конце каждого месяца с месяца, следующего после ввода склада в эксплуатацию, необходимо делать бухгалтерскую запись до тех пор, пока балансовая стоимость основных средств не станет равной ликвидационной (порядок начисления амортизации методом уменьшаемого остатка определен в учетной политике согласно примеру). Порядок начисления амортизации представлен в таблице 11.

Таблица 11– Бухгалтерские записи по начислению амортизации основных средств согласно предлагаемому порядку

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств»	17 000. $\left((520\,000 - 10\,000) \times \frac{2}{5} \right) \times \frac{1}{12}$	Начислена амортизация склада за каждый месяц первого года
20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств»	10 200 $\left((520\,000 - 10\,000) - 17\,000 \times 12 \right) \times \frac{2}{5} \times \frac{1}{12}$	Начислена амортизация склада за каждый месяц второго года
20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств»	6 120 $\left((520\,000 - 10\,000) - 17\,000 \times 12 - 10\,200 \times 12 \right) \times \frac{2}{5} \times \frac{1}{12}$	Начислена амортизация склада за каждый месяц третьего года
20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств»	9 180 $\left((520\,000 - 10\,000) - 17\,000 \times 12 - 10\,200 \times 12 - 6\,120 \times 12 \right) \times \frac{1}{12}$	Начислена амортизация склада за каждый месяц четвертого года

Согласно следующему примеру, срок полезного использования автомобиля составляет 250 000 км пробега, метод амортизации склада, принятый в учетной политике – пропорционально объему продукции (работ услуг), первоначальная стоимость равна 1 000 000 руб., а ликвидационная – нулю. Действующий и предлагаемый порядок бухгалтерского учета основных средств совпадают, следовательно, в конце месяца, следующего после ввода автомобиля в эксплуатацию (пробег к этому времени составил 2 500 км), необходимо делать следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 10 000 руб. $\left(1\,000\,000 \text{ руб.} \times \frac{2500}{250\,000} \right)$ – начислена амортизация автомобиля за первый месяц.

Таким образом, проиллюстрирован порядок начисления амортизации основных средств в соответствии с действующим и предлагаемым порядками.

3.3. Бухгалтерский учет переоценок основных средств

Проиллюстрируем порядок бухгалтерского учета переоценки основных средств в соответствии с действующим и предлагаемым порядками на примере.

1) На отчетную дату организация имеет на балансе следующие основные средства:

2) станок, балансовая (остаточная) стоимость которого составляет 400 000 руб. (первоначальная стоимость – 600 000 руб., накопленная амортизация – 200 000 руб.);

3) здание, балансовая (остаточная) стоимость которого составляет 4 500 000 руб. (первоначальная стоимость – 5 000 000 руб., накопленная амортизация – 500 000 руб.) [25].

Согласно действующему порядку бухгалтерского учета основных средств перед проведением переоценки необходимо оценить текущую рыночную стоимость основных средств. Организация определила текущую рыночную стоимость аналогичного нового станка в 750 000 руб., и здания – 4 500 000 руб. Для проведения первой переоценки необходимо бухгалтерские записи, представленные в таблице 12.

Таблица 12– Бухгалтерские записи по проведению первой переоценки основных средств согласно действующему порядку

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
01 «Основные средства» субсчет «Станок»	83 «Добавочный капитал»	150 000 (750 000 – 600 000)	Доведение первоначальной стоимости станка до текущей рыночной (доценка)
83 «Добавочный капитал»	02 «Амортизация основных средств» субсчет «Станок»	50 000 $((200\,000 \times \frac{750\,000}{600\,000}) - 200\,000)$	Корректировка суммы начисленной амортизации по станку

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
91 «Прочие доходы и расходы»	01 «Основные средства» субсчет «Здание»	500 000 (4 500 000 – 5 000 000)	Доведение первоначальной стоимости здания до текущей рыночной (уценка)
02 «Амортизация основных средств» субсчет «Здание»	91 «Прочие доходы и расходы»	50 000 $((500\ 000 \times \frac{4\ 500\ 000}{5\ 000\ 000}) - 500\ 000)$	Корректировка суммы начисленной амортизации по зданию

Согласно предлагаемому порядку проектом ФСБУ «Основные средства» перед проведением переоценки необходимо оценить справедливую стоимость основных средств. Организация определила справедливую стоимость аналогичного изношенного станка в 450 000 руб., и здания – 4 000 000 руб. Для проведения первой переоценки необходимо бухгалтерские записи, представленные в таблице 13.

Таблица 13– Бухгалтерские записи по проведению первой переоценки основных средств согласно предлагаемому порядку

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
01 «Основные средства» субсчет «Станок»	83 «Добавочный капитал»	75 000 $(600\ 000 \times \frac{450\ 000}{400\ 000} - 600\ 000)$	Дооценка станка
83 «Добавочный капитал»	02 «Амортизация основных средств» субсчет «Станок»	25 000 $(200\ 000 \times \frac{450\ 000}{400\ 000} - 200\ 000)$	Корректировка суммы начисленной амортизации по станку
02 «Амортизация основных средств» субсчет «Здание»	01 «Основные средства» субсчет «Здание»	500 000	Первоначальная стоимость здания уменьшается на сумму накопленной амортизации (обнуление амортизации)
91 «Прочие доходы и расходы»	01 «Основные средства» субсчет «Здание»	500 000	Балансовая стоимость здания пересчитывается до справедливой стоимости

В следующем году организация проводит повторную переоценку по всем группам основных средств. Также за год была начислена амортизация основных средств. Срок полезного использования станка равен 6 годам, а здания – 20 годам. Согласно учетной политике организация использует линейный метод начисления амортизации.

На основании данных о ценах на аналогичную продукцию, рыночная текущая стоимость нового станка составила 500 000 руб., а здания – 6 000 000 руб. Согласно действующему порядку бухгалтерского учета основных средств, необходимо сделать бухгалтерские записи, представленные в таблице 14.

Таблица 14– Бухгалтерские записи по проведению второй переоценки основных средств согласно действующему порядку

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств» субсчет «Станок»	120 000 ($\frac{750\,000}{6}$)	Начисление амортизации по станку за год
20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств» субсчет «Здание»	225 000 ($\frac{4\,500\,000}{20}$)	Начисление амортизации по зданию за год
83 «Добавочный капитал»	01 «Основные средства» субсчет «Станок»	150 000	Восстановление суммы дооценки станка, признанной в прошлом периоде
02 «Амортизация основных средств» субсчет «Станок»	83 «Добавочный капитал»	50 000	Восстановление суммы корректировки амортизации, признанной в прошлом периоде
91 «Прочие доходы и расходы»	К-т сч. 01 «Основные средства» субсчет «Станок»	100 000	Уценка станка сверх предшествующей дооценки
02 «Амортизация основных средств» субсчет «Станок»	91 «Прочие доходы и расходы»	75 000 ($\frac{500\,000}{750\,000} \times 375\,000 - 375\,000 - 50\,000$)	Корректировка суммы амортизации станка

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
01 «Основные средства» субсчет «Здание»	91 «Прочие доходы и расходы»	500 000	Восстановление суммы уценки здания, признанной в прошлом периоде
91 «Прочие доходы и расходы»	02 «Амортизация основных средств» субсчет «Здание»	50 000	Восстановление суммы корректировки амортизации здания, признанной в прошлом периоде
01 «Основные средства» субсчет «Здание»	83 «Добавочный капитал»	1 000 000	Дооценка здания сверх предыдущей уценки
83 «Добавочный капитал»	02 «Амортизация основных средств» субсчет «Здание»	175 000 $(\frac{6\,000\,000}{4\,500\,000} \times 675\,000 - 675\,000 - 50\,000)$	Корректировка амортизации здания.

На основании данных о ценах на аналогичную продукцию, справедливая стоимость аналогичного изношенного станка составила 270 000 руб., а здания – 5 000 000 руб., ликвидационная стоимость основных средств равно нулю. Согласно порядку, предлагаемому проектом ФСБУ «Основные средства» для проведения второй переоценки необходимо сделать следующие бухгалтерские записи, представленные в таблице 15.

Таблица 15– Бухгалтерские записи по проведению второй переоценки основных средств согласно предлагаемому порядку

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств» субсчет «Станок»	112 500 $(\frac{675\,000}{6})$	Начисление амортизации по станку за год
83 «Добавочный капитал»	84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	12500 $(112\,500 - \frac{600\,000}{6})$	Списана часть дооценки станка

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
20 «Основное производство»	02 «Амортизация основных средств» субсчет «Здание»	200 000 ($\frac{4\,000\,000}{20}$)	Начисление амортизации по зданию за год
83 «Добавочный капитал»	01 «Основные средства» субсчет «Станок»	75 000	Отражена уценка станка в пределах суммы предшествовавшей дооценки
02 «Амортизация основных средств» субсчет «Станок»	83 «Добавочный капитал»	25 000	Отражено уменьшение суммы начисленной амортизации по станку в пределах предшествующего увеличения.
84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	83 «Добавочный капитал»	12 500	Восстановлена ранее списанная на нераспределенную прибыль часть дооценки
91 «Прочие доходы и расходы»	01 «Основные средства» субсчет «Станок»	60 000 ($\frac{270\,000}{337\,500} \times 675\,000 - 675\,000 + 75\,000$)	Отражена уценка станка сверх суммы предшествовавшей дооценки
02 «Амортизация основных средств» субсчет «Станок»	91 «Прочие доходы и расходы»	42 500 ($\frac{270\,000}{337\,500} \times 337\,500 - 337\,500 + 25\,000$)	Отражено уменьшение суммы начисленной амортизации по станку сверх предшествующего увеличения
02 «Амортизация основных средств» субсчет «Здание»	01 «Основные средства» субсчет «Здание»	200 000	Уменьшение первоначальной стоимости здания на сумму накопленной амортизации (обнуление накопленной амортизации здания)
01 «Основные средства» субсчет «Здание»	91 «Прочие доходы и расходы»	500 000	Отражена дооценка здания в пределах суммы предшествовавшей уценки
01 «Основные средства» субсчет «Здание»	83 «Добавочный капитал»	700 000	Отражена дооценка здания сверх суммы предшествовавшей уценки

Таким образом, был проиллюстрирован бухгалтерский учет проведения переоценки основных средств согласно действующему и предлагаемому порядку.

3.4 Бухгалтерский учет обесценения основных средств

Так как в действующем порядке бухгалтерского учета основных средств не проводится их проверка на обесценение, проиллюстрируем порядок бухгалтерского учета обесценения основных средств в соответствии с предлагаемым порядком проекта ФСБУ «Основные средства» на примере.

Организация провела проверку своих активов на предмет обесценения. Есть основания полагать, что стоимость производственной линии необратимо снизилась: продукция, произведенная с использованием этого оборудования, продавалась ниже себестоимости. Балансовая стоимость оборудования на конец отчетного периода составляет 2 900 000 рублей, справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу оценивается в 2 000 000 рублей. Ожидаемые чистые денежные поступления от использования данного оборудования в течение следующих 3 лет составляют 1 000 000 рублей в год. Для расчетов дисконтированной стоимости процентная ставка определена в 10%.

Так как согласно проекту ФСБУ «Основные средства» организация проверяет основные средства на обесценение и учитывает изменение их стоимости вследствие обесценения в порядке, определяемом международными стандартами финансовой отчетности (МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»), необходимо определить возмещаемую сумму, которая представляет собой наибольшую из двух величин: справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу и его ценности использования.

Согласно условиям примера, справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу равна 2 000 000 руб. Ценность использования равна дисконтированной стоимости будущих денежных потоков от использования актива – 2 486 850 руб.

$\left(\frac{1\,000\,000}{(1+0,1)^1} + \frac{1\,000\,000}{(1+0,1)^2} + \frac{1\,000\,000}{(1+0,1)^3} \right)$. Соответственно, возмещаемая сумма произ-

водственной линии составляет 2 486 850 руб. Поэтому организация должна признать обесценение на сумму 413 150 руб. (2 900 000 руб. – 2 486 850 руб.). Так как обесценение должно отражаться в бухгалтерском учете обособленно от стоимости

основного средства и не должно изменять эту стоимость, для достижения указанных целей предлагается создать новый пассивный счет 06 «Резерв под обесценение основных средств». Таким образом, для отражения обесценения необходимо сделать следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 06 «Резерв под обесценение основных средств» 413 150 руб. руб. – отражено обесценение производственной линии.

Организация провела вторую ежегодную проверку своих активов на предмет обесценения. Есть основания полагать, что накопленное обесценение производственной линии, признанное в прошлом периоде, больше не существует или уменьшилось: в течение периода произошли или в ближайшем будущем произойдут значительные изменения, имеющие благоприятные последствия для организации, в технических, рыночных, экономических или правовых условиях, в которых организация осуществляет деятельность, или на рынке, для которого предназначен актив. За год была начислена амортизация 290 000 руб. Балансовая стоимость оборудования на конец отчетного периода составила 2 196 850 рублей, справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу оценивается в 1 750 000 рублей. Ожидаемые чистые денежные поступления от использования данного оборудования в течение следующих 2 лет составляют 1 200 000 рублей в год. Ставка дисконтирования оценивается в 10%.

Согласно условиям примера, справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу равна 1 750 000 руб. Ценность использования равна дисконтированной стоимости будущих денежных потоков от использования актива – 2 082 644 руб.

$(\frac{1\,200\,000}{(1+0,1)^1} + \frac{1\,200\,000}{(1+0,1)^2})$. Соответственно, возмещаемая сумма производственной

линии составляет 2 082 644 руб. Поэтому организация должна признать обесценение на сумму 114 206 руб. (2 196 850 руб. – 2 082 644 руб.). Так как в прошедшем периоде уже было признано обесценение, его необходимо скорректировать, то есть восстановить обесценение на сумму 298 944 руб. (413 150 руб. – 114 206 руб.)

Таким образом, для восстановления обесценения необходимо сделать следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 06 «Резерв под обесценение основных средств» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» 298 944 руб. – отражено восстановление части накопленного обесценения производственной линии.

Таким образом, был проиллюстрирован бухгалтерский учет проведения обесценения основных средств согласно предлагаемому порядку.

3.5 Бухгалтерский учет выбытия основных средств

Проиллюстрируем порядок бухгалтерского учета выбытия основных средств в соответствии с действующим и предлагаемым порядками на примере.

Организация имеет на балансе следующие основные средства:

1) автомобиль, первоначальная стоимость – 800 000 руб., накопленная амортизация – 400 000 руб.

2) станок, первоначальная стоимость – 500 000 руб., накопленная амортизация – 500 000 руб.

Организация решает продать автомобиль за 350 000 руб. и списать станок, так как срок его полезного использования истек и он неспособен приносить экономические выгоды. После списания станка металлолом был оценен в 40 000 руб. и принят на склад.

Согласно действующему порядку бухгалтерского учета необходимо сделать бухгалтерские записи, представленные в таблице 16.

Таблица 16– Бухгалтерские записи по выбытию основных средств согласно действующему порядку

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Доходы»	389 400	Отражен доход от реализации автомобиля

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Расходы»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	59 400	Начислен НДС от реализации автомобиля
01 «Основные средства» субсчет «Выбытие»	01 «Основные средства» субсчет «Автомобиль»	800 000	Для выбытия автомобиля списана его первоначальная стоимость
02 «Амортизация основных средства» субсчет «Автомобиль»	01 «Основные средства» субсчет «Выбытие»	400 000	Для выбытия автомобиля списана его амортизация
91 «Прочие доходы и расходы»	01 «Основные средства» субсчет «Выбытие»	400 000	Списана балансовая стоимость автомобиля
99 «Прибыли и убытки»	91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прибыль (убыток)»	40 000	Отражен убыток от реализации автомобиля
01 «Основные средства» субсчет «Выбытие»	01 «Основные средства» субсчет «Станок»	500 000	Для выбытия станка списана его первоначальная стоимость
02 «Амортизация основных средства» субсчет «Станок»	01 «Основные средства» субсчет «Выбытие»	500 000	Для выбытия станка списана его амортизация (остаточная стоимость составила 0 руб.)
10 «Материалы»	91 «Прочие доходы и расходы»	40 000	Металлолом принят на склад
91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прибыль (убыток)»	99 «Прибыли и убытки»	40 000	Отражена прибыль от списания станка

Согласно ФСБУ «Основные средства» были добавлены необходимые данные. Организация имеет на балансе следующие основные средства:

1) автомобиль, первоначальная стоимость – 800 000 руб., накопленная амортизация – 400 000 руб., накопленное обесценение 100 000 руб.

2) станок, первоначальная стоимость – 500 000 руб., накопленная амортизация – 450 000 руб., ликвидационная стоимость – 50 000 руб.

Организация решает продать автомобиль за 350 000 руб. и списать станок, так как срок его полезного использования истек и он неспособен приносить экономические выгоды. После списания станка металлолом был оценен в 40 000 руб. и принят на склад.

Согласно проекту ФСБУ «Основные средства» необходимо сделать бухгалтерские записи, представленные в таблице 17.

Таблица 17– Бухгалтерские записи по выбытию основных средств согласно предлагаемому порядку

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Доходы»	389 400	Отражен доход от реализации автомобиля
91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Расходы»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	59 400	Начислен НДС от реализации автомобиля
01 «Основные средства» субсчет «Выбытие»	01 «Основные средства» субсчет «Автомобиль»	800 000	Для выбытия автомобиля списана его первоначальная стоимость
02 «Амортизация основных средства» субсчет «Автомобиль»	01 «Основные средства» субсчет «Выбытие»	400 000	Для выбытия автомобиля списана его амортизация
06 «Резерв под обесценение основных средств» субсчет «Автомобиль»	01 «Основные средства» субсчет «Выбытие»	100 000	Для выбытия автомобиля списано его обесценение
91 «Прочие доходы и расходы»	01 «Основные средства» субсчет «Выбытие»	300 000	Списана балансовая стоимость автомобиля
91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прибыль (убыток)»	99 «Прибыли и убытки»	30 000	Отражена прибыль от реализации автомобиля

Корреспонденция счетов		Сумма (расчет), руб.	Комментарий
Дебет	Кредит		
01 «Основные средства» субсчет «Выбытие»	01 «Основные средства» субсчет «Станок»	500 000	Для выбытия станка списана его первоначальная стоимость
02 «Амортизация основных средства» субсчет «Станок»	01 «Основные средства» субсчет «Выбытие»	450 000	Для выбытия станка списана его амортизация
91 «Прочие доходы и расходы»	01 «Основные средства» субсчет «Выбытие»	50 000	Списана балансовая стоимость автомобиля
10 «Материалы»	91 «Прочие доходы и расходы»	40 000	Металлолом принят на склад
99 «Прибыли и убытки»	91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прибыль (убыток)»	10 000	Отражен убыток от списания станка.

Таким образом, был проиллюстрирован бухгалтерский учет проведения обесценения основных средств согласно предлагаемому порядку.

Выводы по разделу три

Таким образом, был проиллюстрирован порядок бухгалтерского учета признания, начисления амортизации, проведения переоценки, обесценения и выбытия основных средств в соответствии с действующими правилами и порядками, предлагаемыми проектами ФСБУ «Незавершенные капитальные вложения» и «Основные средства». Примеры были составлены на основе учебных пособий Шевелева А.Е [17], Николаевой С.А. [18], Дмитриевой И.М. [21], Карагод В.С. [27], Петрова А.М. [36], Широбокова В.Г. [40], а также статьи Иванова А.Е. [26].

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Таким образом, в результате выполнения выпускной квалификационной работы была достигнута цель исследования: были изучены причины, процесс и результаты реформирования и гармонизации бухгалтерского учета основных средств в Российской Федерации с международными стандартами финансовой отчетности.

Для достижения целей были выполнены следующие задачи:

1) рассмотрен генезис реформирования бухгалтерского учёта в Российской Федерации, в результате чего было выявлено, что множество факторов указывают на пробелы в существующей системе, которые необходимо заполнить и в итоге сформировать высокоразвитую и передовую систему бухгалтерского учета в России. Также было выделено 5 основных этапов гармонизации бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности и рассмотрена система нормативного регулирования бухгалтерского учета, разработки и утверждения соответствующих правовых документов в настоящее время;

2) исследованы сходства и различия российских и международных правил бухгалтерского учета основных средств и обоснованы необходимость реформирования действующего порядка бухгалтерского учета основных средств. В результате исследования было выявлено, что в течение проведения реформы, длившейся около 20 лет, бухгалтерский учет основных средств был значительно приближен к международными стандартами финансовой отчетности, а в ближайшем ожидается еще более масштабные изменения в виде утверждения Минфином РФ проекта федеральных стандартов бухгалтерского учета «Незавершенные капитальные вложения» и «Основные средства». В существующем порядке бухгалтерского учета основных средств были выявлены недостатки и пути дальнейшего развития. А в результате анализа сходств и различий ФСБУ «Основные средства» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства» выявлено, что проект стандарта был существенно приближен к МСФО, и оставшихся различий значительно меньше, чем нововведений. Вступление в силу федерального стандарта предполагает переход

бухгалтерского учета основных средств на новый уровень, тем самым выполняя основные цели программы реформирования;

3) был разработан порядок практического применения положений проекта федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства»: проиллюстрирован порядок бухгалтерского учета признания, начисления амортизации, проведения переоценки, обесценения и выбытия основных средств в соответствии с действующими правилами и порядками, предлагаемыми проектами ФСБУ «Незавершенные капитальные вложения» и «Основные средства».

Результаты выпускной квалификационной работы могут быть использованы для дальнейшего изучения реформирования и гармонизации бухгалтерского учета в Российской Федерации, а также в качестве учебных материалов для бакалавров во время изучения дисциплин «Бухгалтерский учет и анализ» и «Международные стандарты бухгалтерской отчетности». На основании данной исследовательской работы могут быть разработаны материалы обучения бухгалтеров в России в целях облегчения перехода к новой системе бухгалтерского учета. По теме исследования были опубликованы статьи в журналах «Учет. Анализ. Аудит» (приложение А), «Научно-аналитический экономический журнал» (приложение Б).

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [Электронный ресурс]: одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997// СПС «Консультант-Плюс» (дата обращения 28.02.2018).

2 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» [Электронный ресурс]: приложение № 8 к приказу М-ва финансов РФ от 28.12.2015 г. № 217н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 28.02.2018).

3 О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федер. закон от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ по сост. на 31.12.2017 г.: принят Гос. Думой 22.11.2011 г.: одобр. Советом Федерации 29.11.2011 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 28.02.2018).

4 Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 283 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 28.02.2018).

5 Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 № 283 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 28.02.2018).

6 Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2018 гг. [Электронный ресурс]: Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 23 мая 2016 г. № 70н // СПС «Консультант-Плюс» (дата обращения 28.02.2018).

7 Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017-2019 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 23 мая 2016 г. № 70н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2018 гг. [Электронный ресурс]: Приказ Министерства финансов Россий-

ской федерации от 07.06.2017 № 85н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 28.02.2018).

8 Письмо Минфина России от 28.12.2016 № 07–01–09/78824. [Электронный ресурс]: URL: http://bmcenter.ru/users/3078/photos/editor/Zaklucheniye_v_VMC.pdf (дата обращения: 17.11.2017).

9 Положение по бухгалтерскому учету «Основные средства» (ПБУ 6/01) [Электронный ресурс]: приложение № 1 к приказу М-ва финансов РФ от 30.03.2001 г. № 26н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 28.02.2018).

10 Положение по бухгалтерскому учету «Основные средства» (ПБУ 6/97) [Электронный ресурс]: Приложение к Приказу Министерства финансов Российской Федерации от 3 сентября 1997 г. № 65н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.05.2018).

11 Положение по бухгалтерскому учету «Основные средства» (ПБУ 6/01) [Электронный ресурс]: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 № 26н (первая редакция) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.05.2018).

12 Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) [Электронный ресурс]: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13.12.2010 № 167н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.05.2018).

13 Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Незавершенные капитальные вложения». Информация Фонда «НРБУ «БМЦ» [Электронный ресурс]: URL: http://bmcenter.ru/Files/proekt_N_K_V (дата обращения: 29.02.2018).

14 Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства». Информация Фонда «НРБУ «БМЦ». [Электронный ресурс]: URL: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_Osnovniye_sredctva (дата обращения: 29.02.2018).

15 Аюпова, Л.А. Новое в понятии основных средств в свете перехода к ФСБУ «Основные средства» // Сборник «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в совре-

менных условиях» Материалы Всероссийской заочной научно-практической конференции. – 2017. – С. 8–12.

16 Бутова, А.А. Реформирование бухгалтерского учета в России // Сборник «Актуальные научные исследования и разработки» Материалы Международной (заочной) научно-практической конференции. под общей редакцией А.И. Вострцова. г. Нефтекамск, Республика Башкортостан, Российская Федерация. – 2017. – С. 123-135.

17 Бухгалтерский учет и анализ: учебник / А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева, Е.А. Шевелева, Л.Л. Зайончик. – М.: КноРус, 2016. – 480 с.

18 Бухгалтерский учет основных средств / под ред. С.А. Николаевой. Изд. 3-е перераб. и доп. – М.: «Аналитика-Пресс», 2002. – 240 с.

19 Глазкова, В.В. Направление и реформирование бухгалтерского учета в РФ // Сборник «Пути стабилизации экономики региона в условиях кризисных явлений» материалы II Всероссийской научно-практической конференции (с международным участием). Под общей редакцией И.А. Максимцева. – 2011. – С. 89-92.

20 Дзога, С.В. Основные проблемы реформирования бухгалтерского учета в России на современном этапе // Сборник «Экономическое развитие страны: различные аспекты вопроса» Материалы XI Международной научно-практической конференции. Научный редактор С.В. Галачиева. – 2014. – С. 154-156.

21 Дмитриева, И. М. Бухгалтерский учет с основами МСФО: учебник и практикум для вузов по экон. направлениям и специальностям / И. М. Дмитриева – Рос. экон. ун-т им. Г. В. Плеханова – М.: Юрайт, 2016. – 322 с.

22 Дыбошина, О.С. Актуальные проблемы реформирования учета и разработки национальных стандартов бухгалтерского учета // Интеграция науки и практики: взгляд молодых ученых. Тезисы докладов III Всероссийской научно-практической конференции магистрантов и аспирантов. – 2016. – С. 114–116.

23 Ендовицкий Д.А. Сущность основных средств как объекта бухгалтерского учета в контексте проблем учета капитала / Д.А. Ендовицкий, К.Н Мокшина // Финансовая аналитика: проблемы и решения – 2013. – № 24. – С. 2–9.

24 Журавлева, О.Ю. Введение в МСФО // Новая бухгалтерия. – 2006. № 9. – С. 61–62.

25 Иванов, А.Е. Учет переоценки основных средств в 2017 и 2020 гг.: новации проекта Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» / А.Е. Иванов, О.Г. Никитина // Учёт. Анализ. Аудит. – 2017. – № 6. – С. 58–67.

26 Иванов, А.Е. Учет оценочных обязательств по предстоящей ликвидации основных средств в 2017 и 2018 гг.: новации проекта Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства» // Международный бухгалтерский учет». – 2017. – т. 20. – в.9 – С. 58–67.

27 Карагод, В. С. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие и практикум для вузов по специальности 080109 «Бухгалт. учет, анализ и аудит» / В. С. Карагод, Л. Б. Трофимова // Рос. ун-т дружбы народов; Рос. акад. естествознания – Юрайт , 2016. – 330 с.

28 Карагодин, Д.А. Сравнительная характеристика методик учета и оценки основных средств и их влияние на величину производственных затрат // Интернет-журнал «Науковедение». – 2015. – Том 7 – №3 (дата обращения 29.02.2018).

29 Кискорова, И.В. Проблемы реформирования бухгалтерского учета и отчетности российских организаций в соответствии с МСФО // Сборник «Социально-экономическое развитие союзного государства в условиях глобализационных процессов» Материалы международной научно-практической конференции. Под редакцией С.Л. Ложкиной, Г.А. Куликовой. – 2016. – С. 65-69.

30 Кривец, Т.П. Этапы и некоторые аспекты реформирования бухгалтерского учета в России в соответствии с международными стандартами // Сборник: «Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита» Материалы Международной научно-практической конференции. под научной редакцией Е.М. Сорокиной. – 2014. – С. 50-55.

31 Лиманова, Г.А. МСФО как инструмент реформирования бухгалтерского учета в России // Известия Оренбургского государственного аграрного университета. – 2013. – № 1 (39). – С. 160-162.

32 Максимович, Л.В. Реформирование бухгалтерского учета в условиях модернизации российской экономики // Сборник «Перспективы и закономерности модернизации современного общества: новый взгляд (экономические, социальные, философские, политические, правовые общенаучные аспекты)» Материалы международной научно-практической конференции. – 2014. – С. 253-256.

33 Массарыгина В.Ф. Проблемы оценки основных средств в условиях реформирования учета и отчетности // Экономический анализ: теория и практика. – 2016. – № 6. – С. 47–51.

34 Муравлянцева, Ю.В. Особенности перехода к федеральным стандартам бухгалтерского учета (ФСБУ) // Сборник «Экономическая наука сегодня: теория и практика» Сборник материалов VIII Международной научно-практической конференции. Редакция: О.Н. Широков [и др.]. – 2017. – С. 246-249.

35 Нечаева, С.С. Особенности учета основных средств в соответствии с РСБУ и МСФО // Академическая публицистика. – 2017. – № 11. – С. 288–291.

36 Петров, А. М. Учет и анализ: учебник для вузов / А. М. Петров, Е. В. Басалаева, Л. А. Мельникова; Финанс. ун-т при Правительстве Рос. Федерации. – М. : КУРС: ИНФРА-М, 2016. – 507, с.

37 Попов, А.Ю. Первоначальная оценка основных средств в бухгалтерском учете: ближайшие перспективы // Крымский научный вестник. – 2016. – № 3 (9). – С. 53-66.

38 Попов, А.Ю. Учет поступления основных средств: текущие изменения и ближайшие перспективы // Бюллетень науки и практики. 2016. – № 7 (8). – С. 92-101.

39 Шакова, Ф.М. Проблемы организации учета на предприятиях малого бизнеса в условиях реформирования российского бухгалтерского законодательства // Сборник «Экономическая наука в 21 веке: вопросы теории и практики» сборник материалов 3-й Международной научно-практической конференции. Редакционный совет (НИЦ Апробация): Кутаев Ш.К., Деневизюк Д.А., Паничкин А.В. – 2013. – С. 119-120.

40 Ширококов, В. Г. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пособие по специальности «Бухгалт. учет, анализ и аудит» / В. Г. Ширококов, З. М. Грибанова, А. А. Грибанов – М. : КНОРУС , 2016. – 666 с.

41 Шкамарда, К.А. Амортизация и обесценение основных средств в соответствии с РСБУ и МСФО // Инновационная наука. – 2017. – № 12. – С. 129–133.

42 Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации. – URL: <https://www.minfin.ru/ru/perfomance/accounting/development> (дата обращения 29.02.2018).

43 Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации: http://minfin.ru/ru/document/?id_4=118780 (дата обращения 29.02.2018).

44 Новое в учете основных средств. Бух.1с – Интернет-ресурс для бухгалтеров. – URL: <https://buh.ru/articles/documents/13115/> (дата обращения 29.02.2018).

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Статья в журнале «Учет. Анализ. Аудит»

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Статья в журнале «Научно-аналитический экономический журнал»