

**ДРУЖИЛОВСКАЯ ЭМИЛИЯ СЕРГЕЕВНА**

**ОЦЕНКА НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ В  
РОССИЙСКОМ БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

**диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук**

**Нижний Новгород - 2013**

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования "Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского".

Научный руководитель доктор экономических наук, профессор,  
Мизиковский Ефим Абрамович

Официальные оппоненты: Карпова Виктория Вениаминовна,  
доктор экономических наук, доцент,  
Смоленский филиал ФГОБУ ВПО  
"Финансовый университет  
при Правительстве РФ",  
кафедра "Экономика и финансы", доцент

Земсков Владимир Михайлович,  
кандидат экономических наук, доцент,  
Саранский кооперативный институт  
(филиал) АНО ВПО Центросоюза РФ  
"Российский университет кооперации"  
кафедра "Бухгалтерский учет и контроль",  
заведующий кафедрой, профессор

Ведущая организация ФГБОУ ВПО "Вятский государственный  
гуманитарный университет"

Защита состоится 11 июня 2013 г. в 12 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.166.19 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования "Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского" по адресу: 603000, г. Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, 37, ауд. 220.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования "Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского".

Автореферат разослан \_\_\_\_\_ 2013 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета \_\_\_\_\_

Маслова Т.С.

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Характерной чертой настоящего времени является расширение экономического сотрудничества между организациями разных стран. В связи с этим особую актуальность приобретает представление адекватной информации о финансовом состоянии и результатах деятельности организаций в их финансовой отчетности. Представление же такой информации невозможно без формирования достоверной оценки объектов бухгалтерского учета. Однако определению указанной оценки значительно препятствуют сохраняющиеся на сегодняшний день многочисленные существенные проблемы теории, методики и практики оценки как в российском, так и в зарубежном бухгалтерском учете. До настоящего времени не сформирована целостная единообразная концепция оценки как элемента метода бухгалтерского учета. Отсутствует единое терминологическое пространство в области вопросов оценки объектов учета. Значительно отличаются подходы к классификации оценок. Не решены вопросы предпочтительности различных видов оценок в бухгалтерском учете, а также вопросы применения справедливой стоимости в России и за рубежом. Очевидно, что теоретические проблемы оценки отрицательно сказываются и на методике, и на практике учета и приводят к невозможности формирования реалистичной информации в финансовой отчетности организаций. Все это говорит о необходимости создания единых теоретических положений по оценке как элементу метода бухгалтерского учета.

Нуждается в серьезной доработке и методика оценки нефинансовых активов, представленная в настоящее время в нормативных документах по бухгалтерскому учету. Проведенные в диссертации исследования показали, что в бухгалтерских стандартах на сегодняшний день отсутствуют регламентации по ряду вопросов оценки указанных активов, а также содержатся противоречия по некоторым вопросам оценки вышеназванных объектов. Все это приводит к различной трактовке таких вопросов на практике и как следствие несопоставимости информации в финансовой отчетности организаций. Анализ, проведенный в диссертации, также позволил сделать вывод о том, что некоторые требования нормативных документов по бухгалтерскому учету напрямую препятствуют формированию достоверной оценки нефинансовых активов. Вышесказанное обуславливает необходимость совершенствования существующей методики оценки данных активов. Кроме этого в настоящее время требует решения также вопрос о степени сближения российской методики оценки нефинансовых активов с методикой, представленной в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО).

К теоретическим и методическим проблемам оценки добавляется недостаточное внимание к формированию достоверной оценки нефинансовых активов самих организаций. Как показали проведенные в диссертации исследования, выбор российскими организациями варианта оценки нефинансовых активов зачастую производится вовсе не исходя из стремления представления реалистичной информации об указанных активах в финансовой отчетности. В результате искажаются показатели, характеризующие финансовое состояние и результаты деятельности таких организаций. Все это говорит о необходимости выявления и

решения проблем, препятствующих организациям применять те варианты оценки нефинансовых активов, которые способствуют формированию достоверной информации в финансовой отчетности.

Таким образом, исследование и разработка предложений по решению вышеперечисленных проблем являются своевременными и значимыми для теории, методики и практики современного бухгалтерского учета и обуславливают актуальность выбранной темы диссертации.

**Степень разработанности проблемы.** Существенный вклад в исследование проблем оценки в бухгалтерском учете внесли такие видные российские ученые как: А.С. Бакаев, В.И. Бариленко, И.Н. Богатая, Н.А. Бортник, М.А. Вахрушина, В.Г. Гетьман, Д.А. Ендовицкий, А.В. Зонова, В.М. Земсков, В.В. Карпова, Т.П. Карпова, В.В. Ковалев, Л.И. Куликова, М.И. Кутер, Ж.Г. Леонтьева, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, О.А. Миронова, В.Ф. Палий, В.В. Панков, В.С. Плотников, С.А. Рассказова-Николаева, О.В. Рожнова, И.А. Слабинская, В.Я. Соколов, Я.В. Соколов, О.В. Соловьева, З.С. Туякова, А.Н. Хорин, Л.И. Хоружий, Т.Г. Шешукова, Л.З. Шнейдман и другие отечественные авторы. Вопросам, связанным с бухгалтерской оценкой, посвящены труды зарубежных ученых: Х. Андерсона, Й. Бетге, М. Ван Бреда, М.Р. Мэтьюса, Б. Нидлза, Ф. Обербринкманна, М.Х.Б. Перрера, Ж. Ришара, Э.С. Хендриксена, Р. Чамберса и др.

Научные работы перечисленных и многих других авторов содержат глубокие исследования проблем, связанных с оценкой объектов бухгалтерского учета. Тем не менее имеющиеся разработки по указанным проблемам в настоящее время нельзя назвать исчерпывающими. На сегодняшний день отсутствует целостное единое терминологическое пространство в области вопросов оценки объектов бухгалтерского учета. Мнения различных ученых по вопросам классификации оценок значительно отличаются. Недостаточно полно исследованы вопросы эволюции требований к оценке как элементу метода бухгалтерского учета. Нет единства мнений относительно трактовки и совершенствования регламентаций российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) в области вопросов оценки нефинансовых активов.

Объективная необходимость и актуальность решения проблем, связанных с оценкой нефинансовых активов в бухгалтерском учете, определили выбор темы, цели, задач, структуры и основных направлений исследования.

**Цель и задачи исследования.** Цель исследования заключается в разработке и обосновании теоретических и методических положений и практических рекомендаций по оценке нефинансовых активов в современном бухгалтерском учете, направленных на развитие теории, методики и практики бухгалтерского учета и способствующих повышению достоверности информации в финансовой отчетности организаций. Для достижения указанной цели в диссертационной работе поставлены следующие задачи:

- сформировать целостный понятийный аппарат в области вопросов оценки объектов бухгалтерского учета;
- выявить этапы и закономерности развития требований к оценке в бухгалтерском учете;

- предложить методику, определяющую правила оценки основных средств в ситуациях отсутствия регламентаций в РСБУ, совершенствующую имеющиеся подходы к оценке данных активов, позволяющую достичь необходимого соответствия требованиям МСФО; исследовать соотношение регламентаций РСБУ и МСФО по оценке основных средств;

- разработать методику, содержащую правила оценки нематериальных активов в области вопросов, неурегулированных в российских бухгалтерских стандартах, совершенствующую существующие требования к оценке данных активов, обеспечивающую сближение с правилами МСФО; сравнить подходы к оценке указанных активов в РСБУ и МСФО;

- рекомендовать методику, включающую правила оценки запасов в случаях отсутствия регламентаций в РСБУ, совершенствующую имеющиеся подходы к оценке данных активов, обеспечивающую сближение с требованиями МСФО; исследовать соотношение российских и международных правил оценки запасов;

- разработать предложения по формированию учетной политики в области оценки нефинансовых активов российских организаций; выявить закономерности влияния методики оценки данных активов на показатели финансового состояния и результатов деятельности организаций;

- внести предложения по реформированию российских стандартов бухгалтерского учета в области вопросов оценки нефинансовых активов.

**Область исследования.** Исследование соответствует п. 1.1 "Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета", п. 1.3 "Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета", п. 1.4 "История развития методологии, теории и организации бухгалтерского учета", п. 1.5 "Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных" специальности 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" паспорта специальностей ВАК РФ (экономические науки).

**Предметом исследования** выступает совокупность теоретических, методических и практических проблем оценки нефинансовых активов в бухгалтерском учете.

**Объектом исследования** является существующая практика оценки нефинансовых активов в бухгалтерском учете российских организаций различных форм собственности и организационно - правовых форм.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретическую основу исследования составили научные работы российских и зарубежных авторов, материалы периодических изданий, научных конференций по проблемам оценки объектов учета, отечественные и международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Методологической основой исследования явился диалектический метод познания предмета исследования. В процессе исследования применялись такие общенаучные методы, как анализ, синтез, индукция, дедукция, сравнение, моделирование, типология, научное абстрагирование, системный подход, а также эмпирический подход.

**Информационную базу исследования** составили российские законодательные и нормативные акты по бухгалтерскому учету, аудиту, гражданское и

налоговое законодательство, МСФО, научные труды отечественных и зарубежных ученых, материалы периодических изданий, научных конференций, сайтов сети Интернет в области проблем оценки объектов учета, учетная политика, первичная документация и финансовая отчетность российских организаций.

**Научная новизна исследования** заключается в обосновании и решении важных теоретических, методических и практических проблем бухгалтерской оценки нефинансовых активов, имеющих существенное значение для развития теории, методики и практики бухгалтерского учета. Основные результаты диссертационного исследования, определяющие его научную новизну, состоят в следующем:

- сформировано целостное терминологическое пространство в области вопросов оценки объектов бухгалтерского учета, включающее: авторские определения понятий: "оценка" объектов учета (в широком и узком смыслах); "вид оценки" (разграничивающее категории "виды", "методы" и "способы" оценки); "рыночная стоимость", "восстановительная стоимость", "фактическая себестоимость" и "нормативная себестоимость" (уточняющие их экономическое содержание как видов оценок); на основе данных определений представлены перечень видов оценок и классификация оценок, дополняющая существующие благодаря введению новых классификационных признаков;

- предложена авторская концепция эволюции подходов к оценке в бухгалтерском учете, включающая обоснование момента ее возникновения как учетного приема и выделение этапов и закономерностей развития требований к ней;

- разработана методика, определяющая правила оценки основных средств в ситуациях отсутствия регламентаций в соответствующих нормативных документах, совершенствующая имеющиеся подходы к оценке данных активов, обеспечивающая сближение с требованиями МСФО; дана авторская трактовка единства и различия регламентаций российских и международных стандартов по оценке основных средств на современном этапе;

- предложена методика, содержащая правила оценки нематериальных активов в области вопросов, неурегулированных в отечественных бухгалтерских стандартах, совершенствующая существующие требования к оценке указанных активов, позволяющая достичь необходимого соответствия международным стандартам; представлено авторское обоснование сходства и отличий подходов к оценке нематериальных активов в РСБУ и МСФО с учетом всех последних изменений данных стандартов;

- рекомендована методика, определяющая правила оценки запасов в случаях отсутствия регламентаций в РСБУ, совершенствующая имеющиеся подходы к оценке данных активов, обеспечивающая сближение с требованиями МСФО; дана авторская трактовка современного соотношения российских и международных правил оценки запасов;

- определены закономерности влияния выбора варианта оценки нефинансовых активов на показатели деятельности организаций; обоснованы рекомендации по данному выбору в целях формирования их учетной политики; разработан комплекс предложений по дальнейшему реформированию системы РСБУ,

обеспечивающий совершенствование подходов к оценке нефинансовых активов на современном этапе.

**Теоретическая и практическая значимость.** Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в обобщении, уточнении и разработке новых концептуальных положений по оценке объектов бухгалтерского учета. Сформированное и обоснованное автором целостное терминологическое пространство в области вопросов бухгалтерской оценки, рекомендации диссертанта по совершенствованию классификации оценок, а также предложенная в работе концепция эволюции подходов к оценке в бухгалтерском учете дополняют и развивают положения теории современного бухгалтерского учета.

Практическая значимость диссертации состоит в разработке методик, определяющих правила оценки основных средств, нематериальных активов и запасов в ситуациях отсутствия регламентаций в соответствующих нормативных документах, совершенствующих имеющиеся подходы к оценке данных активов, обеспечивающих сближение с требованиями МСФО; обосновании предложений по формированию учетной политики в области оценки нефинансовых активов; и разработке рекомендаций по дальнейшему реформированию системы РСБУ в части вопросов оценки нефинансовых активов, позволяющих существенно повысить достоверность информации в финансовой отчетности организаций.

Сформулированные в диссертации предложения могут использоваться при разработке и совершенствовании соответствующих нормативных документов по бухгалтерскому учету, а также иных нормативных документов в части вопросов, связанных с оценкой объектов учета (стандарты оценки, налоговое законодательство). Результаты диссертации могут применяться в практической работе бухгалтерий организаций, а также в учебном процессе высших учебных заведений.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные положения диссертации и результаты проведенных исследований докладывались на международных, всероссийских и региональных научных и практических конференциях в 2004 - 2013 гг.

Отдельные результаты диссертационного исследования в форме методических рекомендаций и разработок приняты к внедрению в практическую деятельность ряда крупных организаций г. Н. Новгорода и Нижегородской области.

Предложения по реформированию российских стандартов по бухгалтерскому учету в области вопросов оценки нефинансовых активов были представлены на рассмотрение Президиума Нижегородского территориального института профессиональных бухгалтеров и получили официальное одобрение.

Результаты диссертационного исследования используются в учебном процессе в Нижегородском государственном университете им. Н.И. Лобачевского при преподавании курсов "Теория бухгалтерского учета", "Бухгалтерский финансовый учет", "Бухгалтерская (финансовая) отчетность", "Международные стандарты учета и финансовой отчетности", "История бухгалтерского учета" и "Комплексный экономический анализ", а также при подготовке профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

**Публикации.** Основные положения диссертации отражены в 23 научных работах общим объемом 9,72 п.л. (вклад автора 8,07 п.л.), в том числе в 7 статьях в изданиях, рекомендованных ВАК, общим объемом 4,07 п.л. (вклад автора 3,97 п.л.).

**Структура и объем работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Работа изложена на 193 страницах машинописного текста и содержит 30 таблиц, 2 рисунка, 50 формул, 185 источников, 37 приложений.

Во введении отражены актуальность темы диссертации, степень разработанности проблемы, цель и задачи исследования, его предмет и объект, теоретическая и методологическая основа, информационная база, область исследования, научная новизна, теоретическая и практическая значимость, апробация, внедрение и публикация результатов исследования, структура работы.

В первой главе "Теоретические основы оценки как элемента метода бухгалтерского учета" сформировано целостное терминологическое пространство в области вопросов оценки объектов бухгалтерского учета, включающее определения оценки и вида оценки, перечень самостоятельных видов оценок и их определения; дана авторская классификация оценок; предложена авторская концепция эволюции подходов к оценке в бухгалтерском учете; определены и классифицированы современные проблемы оценки в бухгалтерском учете.

Во второй главе "Методика оценки нефинансовых активов в бухгалтерском учете" разработаны методики, определяющие правила оценки основных средств, нематериальных активов и запасов в ситуациях отсутствия регламентаций в РСБУ, совершенствующие имеющиеся подходы к оценке данных активов, обеспечивающие сближение с требованиями МСФО; предложены авторские трактовки современного соотношения регламентаций российских и международных стандартов по оценке указанных активов.

В третьей главе "Оценка нефинансовых активов в российской практике и реформирование требований к ней в отечественных бухгалтерских стандартах" на основе анализа современной российской практики обоснованы предложения по формированию учетной политики в части оценки нефинансовых активов; дана авторская трактовка закономерностей влияния методики оценки указанных активов на показатели экономического анализа деятельности организаций; разработан комплекс предложений по реформированию системы РСБУ в области вопросов оценки нефинансовых активов; для реализации на практике указанных предложений даны рекомендации по изменению налогового законодательства.

В заключении обобщены наиболее важные положения работы, отражены выводы, рекомендации и предложения, сделанные по результатам исследования.



## **ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. Сформировано целостное терминологическое пространство в области вопросов оценки объектов бухгалтерского учета, включающее авторские определения понятий: "оценка" объектов учета (в широком и узком смыслах); "вид оценки" (разграничивающее категории "виды", "методы" и "способы" оценки); "рыночная стоимость", "восстановительная стоимость", "фактическая себестоимость" и "нормативная себестоимость" (уточняющие их экономическое содержание как видов оценок); на основе данных определений представлены перечень видов оценок и классификация оценок, дополняющая существующие благодаря введению новых классификационных признаков.**

Проведенные в работе исследования показали, что теоретические вопросы оценки в бухгалтерском учете в настоящее время недостаточно разработаны. Автором сформировано целостное терминологическое пространство в области вопросов оценки объектов учета, включающее обоснованные: терминологию в отношении оценки, ее видов, методов и способов, определения оценки объектов учета, вида оценки, перечень и определения видов оценок.

В диссертации доказано, что для обозначения вышеназванного элемента метода бухгалтерского учета целесообразно использовать именно термин "оценка", а не денежное или стоимостное измерение. Определение оценки дано соискателем в широком и узком смыслах: оценка в широком смысле - это присвоение числовых значений объектам учета (напр., оценка сроков полезного использования объектов), оценка в узком смысле - присвоение числовых значений в денежном выражении объектам учета.

Автором впервые сформулировано определение понятия "вид оценки", позволяющее разграничить категории "виды", "методы" и "способы" оценки, применяющиеся в научной литературе в качестве синонимов: вид оценки - принципиально отличающийся от других подход к определению ценности объекта. Видами оценки являются, например, рыночная стоимость, фактическая себестоимость, т.к. это виды числовых значений в денежном выражении, которые присваиваются объектам учета. При этом можно говорить о методах и способах определения различных видов оценки, напр., о методах калькулирования себестоимости продукции или о способах расчета себестоимости выбывающих запасов.

На основе авторского определения вида оценки в работе представлен перечень видов оценок: фактическая себестоимость, нормативная себестоимость, рыночная стоимость, восстановительная стоимость, дисконтированная стоимость и справедливая стоимость. В диссертации доказано, что остальные оценки, фигурирующие в специальной литературе, не являются отдельными самостоятельными видами оценок.

Соискателем уточнены и обоснованы определения выделенных видов оценок: фактическая себестоимость - сумма фактических затрат на приобретение или создание объекта учета; рыночная стоимость - стоимость, сформировавшаяся на рынке под влиянием спроса и предложения; нормативная себестоимость - сумма нормативных затрат на создание объекта учета; восстановитель-

ная стоимость - сумма затрат, необходимая для замены объекта учета на аналогичный объект; для дисконтированной и справедливой стоимости рекомендовано использовать определения, представленные в МСФО.

На основе сформированного терминологического пространства в отношении оценки объектов учета автором представлена классификация оценок (табл. 1).

Таблица 1

**Классификация оценок**

| Классификационный признак                                      | Группы  | Примеры оценок, относящихся к группам  |
|--|---|--|
| 1. Принадлежность к видам оценок                               | 1) Являются видами оценок   | Фактическая себестоимость, нормативная себестоимость, рыночная стоимость, восстановительная стоимость, дисконтированная стоимость, справедливая стоимость  |
|  | 2) Не являются видами оценок  | Остаточная стоимость, ликвидационная стоимость, амортизируемая стоимость, первоначальная стоимость, последующая оценка, возмещаемая стоимость, балансовая стоимость и др.  |
| 2. Степень зависимости оценок от других оценок того же объекта | 1) Оценки, не зависящие от других оценок объекта (первичные)            | Первоначальная, рыночная, восстановительная, дисконтированная, справедливая стоимости, последующая оценка, определенная прямым пересчетом в рыночные цены или как справедливая стоимость, фактическая, нормативная себестоимости     |
|  | 2) Оценки, зависящие от других оценок (производные)                     | Последующая оценка, определенная индексированием первоначальной стоимости, остаточная, ликвидационная, амортизируемая стоимости, возмещаемая стоимость   |
| 3. Стадии обращения объекта оценки в организации               | 1) Первоначальные оценки (при принятии объекта к учету)                 | Первоначальная стоимость основных средств, нематериальных активов и финансовых вложений, фактическая, нормативная себестоимость запасов  |
|  | 2) Последующие оценки (после принятия объекта к учету до его выбытия)   | Возмещаемая стоимость, фактическая, нормативная себестоимости, рыночная, справедливая, остаточная, восстановительная, дисконтированная, амортизируемая стоимости, наименьшая из двух величин: себестоимости и рыночной стоимости     |
|  | 3) Оценки выбывающего объекта   | Оценки, рассчитанные способами по средней себестоимости и ФИФО, ликвидационная стоимость, остаточная стоимость   |
| 4. Механизм формирования оценки                                | 1) Оценки, определяемые расчетным путем (путем математических действий) | Фактическая, нормативная себестоимости, дисконтированная, остаточная, ликвидационная, амортизируемая, возмещаемая, справедливая стоимость при отсутствии активного рынка, восстановительная стоимость, определенная путем индексации |
|  | 2) Оценки со стихийным механизмом формирования                          | Рыночная стоимость, справедливая стоимость при наличии активного рынка, восстановительная стоимость, определенная путем прямого пересчета в рыночные цены  |

**2. Предложена авторская концепция эволюции подходов к оценке в бухгалтерском учете, включающая обоснование момента ее возникновения как учетного приема и выделение этапов и закономерностей развития требований к ней.**

В работе обосновано, что точкой отсчета в развитии оценки следует считать появление монет - 5 в. до н.э. - если рассматривать оценку как присвоение числовых значений в денежном выражении объектам учета (оценка в узком смысле). Если же понимать под оценкой выражение объектов учета в каком-то едином эквиваленте (оценка в широком смысле), то можно утверждать, что оценка как прием учета появляется еще до возникновения денег, когда появляются товары - всеобщие эквиваленты.

Исследование эволюции подходов к оценке в бухгалтерском учете позволило выделить этапы развития требований к оценке (рис. 1).

| Возникновение оценки; оценка в товарах - всеобщих эквивалентах | Появление оценки в денежном измерителе | Распространение оценки в денежном измерителе на все объекты учета | Возникновение первых реалистичных попыток обоснования выбора применяемых оценок | Формирование теории оценки             | Появление новой парадигмы учета - справедливой стоимости |
|--|--|---|---|--|--|
| Появление товаров - всеобщих эквивалентов - 5 в. до н.э.       | 5 в. до н.э. - 12 в.                   | 13 - 14 вв.   | 15 в. - первая половина 19 в.   | вторая половина 19 в. - 80-е гг. 20 в. | 90-е гг. 20 в. - начало 21 в.                            |

Рис. 1. Эволюция подходов к оценке как элементу метода бухгалтерского учета

В работе выявлены следующие закономерности развития требований к оценке: постепенное расширение многообразия видов, методов и способов оценки; непрерывное усложнение приемов оценки; постепенное осознание значимости оценки в бухгалтерском учете; постоянное противоборство двух основных видов оценки - себестоимости и рыночной стоимости; постепенное вытеснение себестоимости справедливой стоимостью; появление новых объектов оценки; постепенное сближение требований к оценке в разных странах.

Автором также систематизированы современные проблемы оценки в бухгалтерском учете.

**3. Разработана методика, определяющая правила оценки основных средств в ситуациях отсутствия регламентаций в соответствующих нормативных документах, совершенствующая имеющиеся подходы к оценке данных активов, обеспечивающая сближение с требованиями МСФО; дана авторская трактовка единства и различия регламентаций российских и международных стандартов по оценке основных средств на современном этапе.**

Проведенные в диссертации исследования показали, что в настоящее время в РСБУ отсутствуют исчерпывающие регламентации по оценке основных средств, а существующие правила не во всех случаях являются совершенными. Для решения данных проблем соискателем разработана комплексная методика, включающая совокупность методов первоначальной и последующей оценки основных средств при различных способах их поступления и эксплуатации.

В качестве методов первоначальной оценки предложены следующие. Первоначальную стоимость основных средств, полученных по договору лизинга, определять как сумму: 1) наименьшей величины из: а) дисконтированной стоимости лизинговых платежей и б) справедливой стоимости полученных основных средств и 2) затрат, непосредственно связанных с их поступлением. Первоначальную стоимость основных средств, полученных в счет вклада в уставный капитал, по договорам дарения и мены, при инвентаризации, возвращенных лизингодателю, находившихся на балансе лизингополучателя, переданных при выходе участника из организации в качестве платы за его долю в уставном капитале этой организации, определять как сумму справедливой стоимости и затрат,

непосредственно связанных с их поступлением. При этом для основных средств, приобретенных по договору мены, использовать справедливую стоимость переданных активов, и только, если ее нельзя определить - справедливую стоимость полученных активов. Первоначальную стоимость основных средств, являющихся инвестиционными активами, увеличивать на сумму фактических затрат по займам и кредитам, связанных с их приобретением.

В диссертации конкретизировано, что величину затрат на демонтаж основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемых ими участках, включаемых в первоначальную стоимость данных активов, необходимо определять по правилам формирования величины оценочных обязательств. Независимо от источника поступления в первоначальную стоимость основных средств рекомендовано не включать общехозяйственные расходы.

В качестве методов последующей оценки основных средств предложены следующие. Переоценку данных активов проводить путем доведения их остаточной стоимости до справедливой стоимости; в число переоцениваемых объектов включить земельные участки и объекты природопользования. Увеличивать последующую оценку основных средств на сумму затрат на их восстановление, удовлетворяющих следующим условиям: 1) обеспечивают получение будущих экономических выгод; 2) могут быть достоверно определены; 3) являются существенными.

Отражать обесценение основных средств в обязательном порядке. При этом пропорционально снижению их балансовой стоимости (Б) до возмещаемой стоимости (В) осуществлять уменьшение как первоначальной (переоцененной) стоимости основных средств (ПС), так и их накопленной амортизации (А). Данные корректировки произвести по формулам:  $\Delta П = ПС - ПС * В / Б$ ;  $\Delta А = А - А * В / Б$ , где  $\Delta П$  и  $\Delta А$  - суммы уменьшения ПС и А. Учет обесценения основных средств рекомендовано осуществлять на счетах 01, 02, 91 и 83. При этом к счету 91.2 предложен субсчет 2-го порядка "Обесценение основных средств". В диссертации разработано два варианта учета обесценения данных активов с использованием указанных счетов.

Автором доказано, что методика оценки оборудования к установке должна быть аналогичной предложенной в работе методике оценки основных средств.

На основе детального сравнения регламентаций РСБУ и МСФО в работе дана авторская трактовка соотношения отечественных и международных правил по всем аспектам оценки основных средств на современном этапе (табл. 2).

Таблица 2

**Авторская трактовка современного соотношения требований РСБУ  
и МСФО к оценке основных средств**

| Признак сравнения  | Единство  | Сохраняющиеся различия   |
|--|---|--|
| <i>Первоначальная оценка основных средств (далее ОС)</i>       |   |  |
| 1. Оценка ОС, приобретенных за плату и созданных своими силами | В целом совпадение перечня затрат, включаемых в первоначальную стоимость ОС | В составе затрат, включаемых в первоначальную стоимость ОС и в правилах определения величины этих затрат |

| Признак сравнения  | Единство   | Сохраняющиеся различия   |
|--|--|--|
| 2. Оценка ОС, полученных в иных случаях (в обмен и т.д.) | Применение в некоторых случаях рыночной стоимости  | В используемых видах оценок и правилах включения в первоначальную стоимость ОС затрат, непосредственно связанных с их поступлением   |
| <i>Последующая оценка основных средств</i>               |  |  |
| 1. Учет последующих затрат в стоимости ОС                | Запрет на включение в последующую оценку затрат на мелкий ремонт и повседневное обслуживание ОС                                  | В перечне работ, затраты на проведение которых увеличивают стоимость ОС; увеличение по МСФО балансовой, а по РСБУ первоначальной стоимости ОС                              |
| 2. Переоценка ОС   | В целом соответствие моделей последующей оценки и правил проведения переоценки; совпадение в ряде случаев переоцененной величины | В применяемых видах оценок для определения переоцененной величины; доведение до переоцененной величины в МСФО балансовой стоимости; запрет в РСБУ переоценки ряда объектов |
| 3. Обесценение ОС  | Нет  | Отсутствие в РСБУ требования учета обесценения ОС  |
| 4. Расчет остаточной стоимости ОС                        | Совпадение ряда правил начисления амортизации  | Различия в определении суммы амортизации, начале и прекращении начисления амортизации  |

Как видно из таблицы 2, разработанная соискателем методика не только определяет правила оценки основных средств в случаях отсутствия регламентаций в РСБУ и совершенствует имеющиеся подходы к оценке данных активов, но и обеспечивает необходимую степень соответствия требованиям МСФО.

**4. Предложена методика, содержащая правила оценки нематериальных активов в области вопросов, неурегулированных в отечественных бухгалтерских стандартах, совершенствующая существующие требования к оценке указанных активов, позволяющая достичь необходимого соответствия международным стандартам; представлено авторское обоснование сходства и отличий подходов к оценке нематериальных активов в РСБУ и МСФО с учетом всех последних изменений данных стандартов.**

Исследования, проведенные в диссертации, показали, что на сегодняшний день в РСБУ содержатся нерешенные и дискуссионные вопросы оценки нематериальных активов. С целью решения выявленных проблем автором разработана комплексная методика, представляющая собой совокупность методов первоначальной и последующей оценки данных активов при различных способах их поступления и эксплуатации.

В качестве методов первоначальной оценки предложены следующие. В первоначальную стоимость созданных нематериальных активов включать не все расходы на НИОКТР, а лишь затраты на ОКТР, имеющие надежную оценку и обеспечивающие получение будущих экономических выгод; остальные расходы на НИОКТР признавать расходами периода. В связи с этим переименовать субсчет 8 к счету 08 следующим образом: "Затраты на ОКТР, отвечающие критериям признания".

Первоначальную стоимость нематериальных активов, выявленных при инвентаризации, определять как: а) стоимость, указанную в документах, подтверждающих права организации на их использование, обнаруженных в результате инвентаризации или б) справедливую стоимость, если в данных документах не приведена стоимость вышеназванных активов. В первоначальной стоимости не-

материальных активов, относящихся к инвестиционным активам, признавать сумму фактических затрат по займам и кредитам, связанных с их поступлением. Первоначальную стоимость нематериальных активов, поступивших по договорам дарения и мены, в счет вклада в уставный капитал, при выходе участника из организации в качестве платы за его долю в уставном капитале этой организации, определять как сумму справедливой стоимости и затрат, непосредственно связанных с их получением. При этом для данных активов, поступивших по договорам мены, применять справедливую стоимость переданных активов, а, если ее нельзя определить - справедливую стоимость полученных активов. Вне зависимости от способа получения в первоначальную стоимость нематериальных активов не включать общехозяйственные расходы.

Деловую репутацию оценивать как разницу между покупной стоимостью приобретаемой организации и справедливой стоимостью на дату покупки полученных активов за вычетом обязательств организации.

В качестве методов последующей оценки нематериальных активов рекомендованы следующие. Принадлежащие к классу переоцениваемых нематериальные активы, для которых никогда не существовал и не существует активный рынок, отражать по первоначальной стоимости; а нематериальные активы, для которых активный рынок ранее существовал, но перестал существовать, отражать по переоцененной стоимости на дату последней переоценки. Активным рынком считать рынок, где продаваемые объекты являются однородными, обычно в любое время можно найти желающих совершить сделку продавцов и покупателей, информация о ценах является общедоступной.

Увеличивать последующую оценку нематериальных активов в случаях их приращения. В работе представлены примеры таких случаев и критерии признания затрат на приращение в первоначальной (переоцененной) стоимости данных активов, а также предложен порядок отражения в учете приращения указанных активов с использованием рекомендованного автором субсчета "Приращение нематериальных активов" ("ПНМА") к счету 08: Д 08. "ПНМА" К 60, 70, 69, 02, 05, 10 и др. - произведено приращение нематериальных активов; Д 04 К 08. "ПНМА" - увеличена первоначальная (переоцененная) стоимость данных активов на сумму затрат на их приращение.

Соискателем рекомендовано в обязательном порядке отражать обесценение нематериальных активов. При этом диссертантом даны предложения по отражению в учете обесценения указанных активов, аналогичные разработанным рекомендациям по учету обесценения основных средств и отличающиеся от последних использованием счетов 04 и 05 вместо 01 и 02 и применением субсчета 2-го порядка "Обесценение нематериальных активов" к счету 91.2.

Автором также обоснована необходимость как минимум в конце отчетного года пересматривать способы начисления амортизации и сроки полезного использования нематериальных активов.

На основе всестороннего анализа требований РСБУ и МСФО в диссертации дана авторская трактовка современного соотношения данных стандартов по всем аспектам оценки нематериальных активов (табл. 3).

**Авторская трактовка современного соотношения требований РСБУ  
и МСФО к оценке нематериальных активов**

| Признак сравнения   | Единство   | Сохраняющиеся различия   |
|---|--|--|
| <i>Первоначальная оценка нематериальных активов (далее НМА)</i> |  |  |
| 1. Оценка НМА, приобретенных за плату и созданных своими силами | В целом соответствие перечня затрат, включаемых в первоначальную стоимость НМА | Во включении в первоначальную стоимость НМА затрат по займам и кредитам и включении в первоначальную стоимость созданных своими силами НМА затрат на НИОКР |
| 2. Оценка НМА, полученных в иных случаях                        | Использование в ряде случаев рыночной стоимости                                | Применяемых видов оценок и правил включения в первоначальную стоимость НМА затрат, непосредственно связанных с их поступлением                             |
| 3. Оценка деловой репутации                                     | Применение стоимости приобретаемой организации                                 | Использование в МСФО справедливой стоимости при расчете оценки деловой репутации   |
| <i>Последующая оценка нематериальных активов</i>                |  |  |
| 1. Приращение НМА   | Нет  | Признание по МСФО в балансовой стоимости НМА последующих затрат на их приращение   |
| 2. Переоценка НМА   | В целом совпадение моделей последующей оценки и правил проведения переоценки   | Отсутствие в РСБУ определения активного рынка и правил оценки НМА, принадлежащих к классу переоцениваемых, для которых нет активного рынка                 |
| 3. Обесценение НМА  | Допущение в РСБУ проверки НМА на обесценение                                   | Отсутствие в РСБУ требования обязательного учета обесценения НМА   |
| 4. Остаточная стоимость НМА                                     | Совпадение ряда правил начисления амортизации НМА                              | Различия в определении суммы амортизации, начале и прекращении начисления амортизации  |

Данные таблицы 3 указывают на то, что предложенная диссертантом методика не только содержит правила оценки нематериальных активов в ситуациях отсутствия регламентаций в РСБУ и совершенствует существующие подходы к оценке данных активов, но и позволяет достичь необходимого в настоящее время соответствия требованиям международных стандартов.

**5. Рекомендована методика, определяющая правила оценки запасов в случаях отсутствия регламентаций в РСБУ, совершенствующая имеющиеся подходы к оценке данных активов, обеспечивающая сближение с требованиями МСФО; дана авторская трактовка современного соотношения российских и международных правил оценки запасов.**

Проведенный в диссертации анализ показал, что в РСБУ нет исчерпывающих регламентаций по оценке запасов, а существующие правила не во всех ситуациях можно назвать совершенными. Для решения данных проблем соискателем разработана комплексная методика, включающая совокупность методов первоначальной и последующей оценки указанных активов при различных способах их получения и использования.

В качестве методов первоначальной оценки запасов предложены следующие. Себестоимость полученных запасов увеличивать на сумму таможенных сборов, непосредственно связанных с их приобретением. Себестоимость запасов, поступивших в счет вклада в уставный капитал, при инвентаризации, по договорам дарения и мены, при выходе участника из организации в качестве платы за его долю в ее уставном капитале, определять как сумму справедливой стои-

мости и затрат, непосредственно связанных с их получением; при этом для запасов, поступивших по договорам мены, использовать справедливую стоимость переданных активов, а, если ее нельзя определить - справедливую стоимость полученных активов. Себестоимость запасов, являющихся инвестиционными активами, увеличивать на сумму фактических затрат по займам и кредитам, связанных с их поступлением.

В себестоимость запасов, созданных своими силами, не включать потери от брака и от простоев. Данные расходы списывать в качестве расходов периода в дебет счета 90 на предложенные субсчета "Потери от брака" и "Потери от простоев".

При изготовлении существенно меньшего по сравнению с нормальным объема запасов постоянные общепроизводственные расходы (ОПРп) включать в себестоимость запасов пропорционально отношению произведенной продукции в натуральном выражении ( $\Phi$ ) к ее объему в нормальных условиях в натуральном выражении ( $H$ ). Данную величину ( $C_{пз}$ ) определять по формуле:  $C_{пз} = (ОПРп / H) * \Phi$ . Постоянные общепроизводственные расходы, не подлежащие включению в себестоимость запасов, списывать с кредита счета 25 в дебет счета 90 на предложенный субсчет "Общепроизводственные расходы, признанные расходами периода".

Нормативную себестоимость использовать для оценки запасов только, если она несущественно отличается от фактической себестоимости. В случае, если отклонение нормативной себестоимости от фактической существенно, оно должно распределяться между проданной продукцией и ее остатком. Что повлечет необходимость только частичного списания отклонений со счета 40 в дебет счета 90. Остальная часть отклонений должна выступать в качестве корректировки значения сальдо счета 43 при отражении готовой продукции в балансе.

В качестве методов последующей оценки запасов рекомендованы следующие. Запретить увеличивать оценку запасов в балансе на величину остатков расходов на продажу. Данные расходы полностью списывать в конце отчетного периода в дебет счета 90. "Расходы на продажу".

В работе конкретизированы правила определения возможной чистой стоимости продажи для реализации метода оценки обесцененных запасов по наименьшей величине. В частности для незавершенного производства предложена формула расчета величины его обесценения ( $\Delta H$ ):  $\Delta H = CH - CH * ПГ / CG + P$ , где  $CH$  - себестоимость незавершенного производства;  $ПГ$  - возможная стоимость продажи готовой продукции;  $CG$  - себестоимость готовой продукции;  $CH * ПГ / CG$  - возможная стоимость продажи незавершенного производства;  $P$  - расходы на продажу. В диссертации разработан порядок отражения в учете обесценения запасов без применения счета 14 и с использованием предложенных автором субсчетов к счету 90.

Соискателем также рекомендовано для любых запасов использовать два варианта применения способов ФИФО и средней себестоимости: а) взвешенная оценка - исходя из среднемесячной себестоимости; б) скользящая оценка - путем определения себестоимости запаса в момент его отпуска.



На основе детального сопоставления требований РСБУ и МСФО в работе дана авторская трактовка единства и различия российских и международных регламентаций во всех аспектах оценки запасов на современном этапе (табл. 4).

Таблица 4

**Авторская трактовка современного соотношения требований РСБУ и МСФО к оценке запасов**

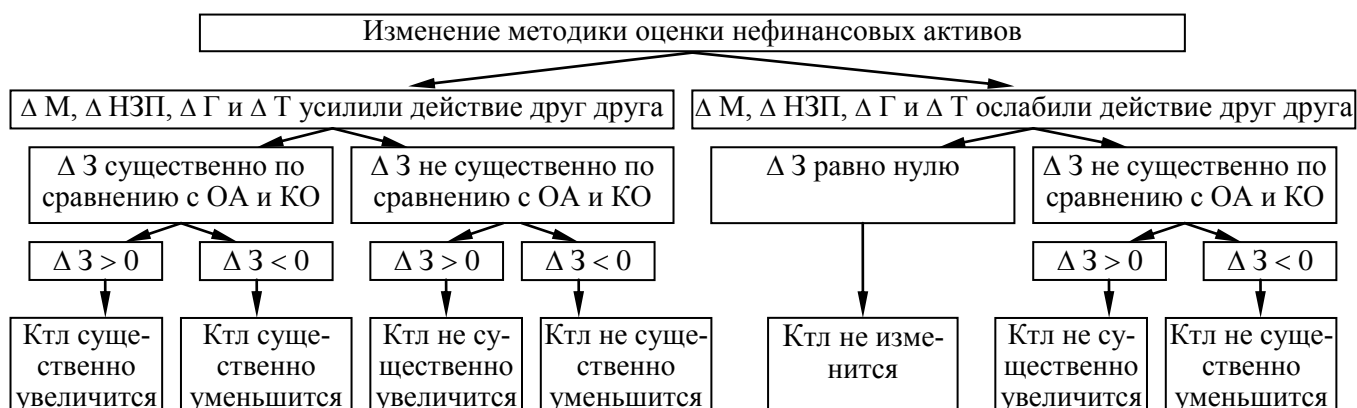
| Признак сравнения  | Единство  | Сохраняющиеся различия   |
|--|---|--|
| 1. Себестоимость запасов, приобретенных за плату и созданных своими силами | В целом совпадение перечня затрат, включаемых в себестоимость запасов | В признании в себестоимости запасов отдельных затрат и расходов; в применении нормативной себестоимости; разрешение в РСБУ оценки запасов по прямым статьям затрат и по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов |
| 2. Себестоимость запасов, полученных в иных случаях                        | Применение в некоторых случаях рыночной стоимости                     | В используемых видах оценок и правилах включения в себестоимость запасов затрат, непосредственно связанных с их поступлением   |
| 3. Себестоимость выбывающих запасов  | Сходство способов расчета себестоимости выбывающих запасов            | Различия вариантов применения этих способов  |
| 4. Оценка по наименьшей величине   | Совпадение принципа оценки по наименьшей величине                     | Отличия в правилах определения и отражения обесценения запасов; разрешение в РСБУ включения в оценку запасов в балансе расходов на продажу   |

Из таблицы 4 видно, что разработанная автором методика не только определяет правила оценки запасов в случаях отсутствия регламентаций в РСБУ и совершенствует имеющиеся подходы к оценке данных активов, но и обеспечивает сближение с требованиями МСФО.

**6. Определены закономерности влияния выбора варианта оценки нефинансовых активов на показатели деятельности организаций; обоснованы рекомендации по данному выбору в целях формирования их учетной политики; разработан комплекс предложений по дальнейшему реформированию системы РСБУ, обеспечивающий совершенствование подходов к оценке нефинансовых активов на современном этапе.**

В диссертации предложена авторская трактовка закономерностей влияния выбора варианта оценки нефинансовых активов на показатели финансового состояния и результатов деятельности организаций. Для этого выведены формулы, отражающие изменение указанных показателей при изменении методики оценки данных активов. Например, для коэффициента текущей ликвидности ( $K_{тл}$ ) представлены следующие формулы:  $K_{тлн} = [(M + H + Г + T + ООА) + (\Delta M + \Delta H + \Delta Г + \Delta T)] / КО = (ОА + \Delta З) / КО$ , где М, Н, Г, Т, ОА, КО, ООА - стоимость материалов, незавершенного производства, готовой продукции, товаров, оборотных активов, краткосрочных обязательств, остальных ОА;  $K_{тлн}$ ,  $\Delta M$ ,  $\Delta H$ ,  $\Delta Г$ ,  $\Delta T$ ,  $\Delta З$  - новое значение  $K_{тл}$  и изменение стоимости М, Н, Г, Т и запасов при изменении методики их оценки. Аналогичные формулы выведены для отражения влияния методики оценки нефинансовых активов на другие показатели экономического анализа. На основе данных формул автором обоснованы выводы о закономерностях воздействия выбора варианта оценки указанных активов на показатели деятельности организаций. Пример таких выводов в схематичном виде представлен на

рис. 2. Аналогичные выводы сделаны относительно закономерностей влияния методики оценки нефинансовых активов на остальные показатели экономического анализа.



**Рис. 2. Влияние методики оценки нефинансовых активов на Ктл**

Проведенные в диссертации исследования на примерах ряда российских организаций подтвердили сделанные соискателем выводы о вышеназванных закономерностях и доказали, что применение разных методик оценки нефинансовых активов может давать качественно различные представления о финансовом состоянии и результатах деятельности организаций.

На основании анализа российской практики учета в работе обосновано, что применяемые отечественными организациями варианты оценки нефинансовых активов часто препятствуют представлению реалистичной информации в финансовой отчетности. Для повышения достоверности информации в отчетности российских организаций автором разработаны предложения по формированию учетной политики в области оценки нефинансовых активов. При этом по каждому из выделенных элементов указанной учетной политики диссертантом даны рекомендации по выбору варианта оценки при действующем законодательстве и при включении в РСБУ предлагаемых в работе методик оценки нефинансовых активов. Например, соискателем предложено проводить переоценку основных средств в случаях, когда их первоначальная стоимость теряет здравый смысл; при действующем законодательстве рекомендовано в указанных случаях переоценивать объекты основных средств, за исключением земельных участков и объектов природопользования; а при включении в РСБУ предлагаемых автором методик оценки нефинансовых активов рекомендовано в вышеназванных случаях переоценивать все объекты основных средств без исключений.

На основе сформированного соискателем терминологического пространства в области вопросов оценки объектов учета и авторских методик оценки нефинансовых активов в диссертации разработан комплекс предложений по реформированию системы РСБУ, обеспечивающих совершенствование требований к оценке данных активов на современном этапе (табл. 5).

**Предложения по реформированию системы РСБУ  
в области вопросов оценки нефинансовых активов**

| <b>РСБУ</b>   | <b>Предлагаемые изменения</b>   |
|---|---|
| Федеральный закон "О бухгалтерском учете"             | 1. Заменить термин "денежное измерение" на термин "оценка" 2. Ввести в ст. 12 определение оценки, перечень ее видов и их определения  |
| ПБУ 6/01  | 1) Вместо перечисления работ, затраты на проведение которых, изменяют первоначальную стоимость основных средств (ОС), ввести общие правила включения последующих затрат в первоначальную (переоцененную) стоимость данных активов и примеры таких затрат; 2) установить, что при переоценке ОС их остаточная стоимость доводится до справедливой стоимости; 3) изменить п. 15, указав, что переоценки ОС необходимо проводить с достаточной регулярностью, чтобы их остаточная стоимость существенно не отличалась от справедливой стоимости на отчетную дату; 4) ввести регламентации по выбору способов начисления амортизации ОС   |
| ПБУ 14/2007   | 1. Заменить термин "фактическая (первоначальная) стоимость" на термин "первоначальная стоимость". 2. Ввести: 1) правила определения первоначальной стоимости нематериальных активов (НМА), выявленных при инвентаризации; 2) требование использования для оценки деловой репутации справедливой стоимости вместо балансовой стоимости активов и обязательств; 3) требования изменения первоначальной (переоцененной) стоимости НМА в случаях их приращения, примеры таких случаев и критерии признания затрат на приращение НМА; 4) определение активного рынка   |
| ПБУ 5/01  | 1. Заменить термин "фактическая себестоимость" на термин "себестоимость". 2. Установить, что запасы оцениваются напрямую по наименьшей из: а) себестоимости и б) возможной стоимости продажи за минусом расходов на продажу; ввести определение возможной стоимости продажи, правила ее формирования и ее отличия от рыночной стоимости. 3. Включить: 1) ограничение на применение нормативной себестоимости для оценки запасов; 2) варианты применения способов ФИФО и средней себестоимости для всех запасов: скользящая оценка и взвешенная оценка   |
| ПБУ 6/01, ПБУ 14/2007 и ПБУ 5/01                      | 1. Ввести определения первоначальной стоимости ОС и себестоимости запасов; изменить определение первоначальной стоимости НМА. 2. Скорректировать состав и правила определения затрат, включаемых в первоначальную оценку данных активов; в ПБУ 5/01 ввести примеры постоянных общепроизводственных расходов, формулы и пример расчета себестоимости запасов. 3. Ввести требования оценки ОС, НМА и запасов, полученных в счет вклада в уставный капитал, по договорам мены и дарения, при выходе участника из организации в качестве платы за его долю в уставном капитале этой организации, как суммы справедливой стоимости и затрат, непосредственно связанных с их поступлением; для активов, полученных по договору мены, внести правила применения для их оценки справедливой стоимости переданных и полученных активов. 4. В ПБУ 6/01 и 5/01 ввести требование оценки по справедливой стоимости ОС и запасов, выявленных при инвентаризации. 5. Исключить из ПБУ 5/01 и 14/2007 определения рыночной стоимости. 6. В ПБУ 6/01 и 14/2007 ввести: требования отражения обесценения ОС и НМА; правила оценки ОС и НМА, принадлежащих к классу переоцениваемых, для которых невозможно определить переоцененную стоимость; изменить правила пересмотра сроков полезного использования и способов начисления амортизации данных активов. 7. Распространить действия правил ПБУ 6/01 и 5/01, включающих предложенные изменения, на оценку соответственно оборудования к установке и незавершенного производства; ввести в ПБУ 5/01 методику и пример определения обесценения незавершенного производства |
| ПБУ 15/2008   | Изменить правила формирования величины затрат по займам и кредитам, включаемых в стоимость инвестиционных активов   |
| ПБУ 10/99   | Привести требования к признанию в стоимости нефинансовых активов затрат по коммерческим кредитам в соответствие с правилами ПБУ 15/2008   |
| ПБУ 17/02   | Скорректировать правила учета расходов на НИОКТР  |
| ПБУ по определению СС                                 | Разработать ПБУ, содержащее методику определения справедливой стоимости (СС), используя методику, представленную в МСФО (после апробации МСФО (IFRS) 13)  |
| ПБУ по учету обесценения активов                      | 1) Разработать ПБУ по определению обесценения активов, взяв за основу правила МСФО 36; 2) включить в указанное ПБУ предложенную в работе методику учета обесценения основных средств и нематериальных активов   |
| Положение № 34н, Рекомендации по бухгалтерскому учету | 1. В Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ № 34н ввести: 1) все предлагаемые изменения требований ПБУ 6/01, 14/2007 и 5/01; 2) ограничение применения вариантов оценки запасов по прямым статьям затрат и по  |

| <b>РСБУ</b>   | <b>Предлагаемые изменения</b>  |
|---|--|
| основных средств (РБУ ОС) и по бухгалтерскому учету запасов (РБУ З) | стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. 2. Разработать РБУ ОС и РБУ З на основе Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (Приказ № 91н) и материально-производственных запасов (Приказ № 119н), с учетом всех предлагаемых изменений правил ПБУ 6/01 и 5/01. Из Приказа № 91н также исключить: определение рыночной стоимости; запрет на проведение переоценки отдельных ОС; возможность использования для расчета переоцененной стоимости ОС оценки БТИ |
| Приказ № 15 (или ПБУ "Учет аренды" - при его утверждении)           | В Приказе Минфина РФ "Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга" № 15 (или ПБУ "Учет аренды") установить предложенные правила определения первоначальной стоимости активов, полученных по договору лизинга и возвращенных лизингодателю, учитывавшегося на балансе лизингополучателя (арендодателю при договоре аренды с последующей передачей права собственности)  |
| План счетов и Инструкция по его применению                          | Ввести правила отражения на счетах приращения НМА и обесценения ОС и НМА; изменить правила отражения на счетах потерь от брака и от простоев, расходов на продажу, на НИОКТР, общепроизводственных и общехозяйственных расходов, обесценения запасов, отклонений себестоимости запасов   |

Автором доказано, что для реализации на практике регламентаций РСБУ, включающих предложенные выше изменения, следует подвергнуть корректировке правила налогового кодекса: ввести все разрешенные в РСБУ способы начисления амортизации основных средств и нематериальных активов; применять сроки полезного использования данных активов, определенные по правилам бухгалтерского учета; внести регламентации по пересмотру указанных сроков и способов; ввести требование оценки запасов по наименьшей из себестоимости и возможной стоимости продажи за вычетом расходов на продажу.

Разработанные в диссертации предложения позволяют решить существенные проблемы оценки нефинансовых активов и способствуют, таким образом, повышению достоверности информации в финансовой отчетности организаций.

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

### **Статьи, опубликованные в изданиях, рекомендованных ВАК**

1. Дружиловская Э.С. Совершенствование методики бухгалтерской оценки основных средств / Э.С. Дружиловская // Международный бухгалтерский учет. - 2012. - № 32. - с. 8-17. - 0,8 п.л.
2. Дружиловская Э.С. Совершенствование методики оценки нематериальных активов в бухгалтерском учете / Э.С. Дружиловская // Международный бухгалтерский учет. - 2012. - № 16. - с. 7-15. - 0,65 п.л.
3. Дружиловская Э.С. Методика оценки запасов в бухгалтерском учете / Э.С. Дружиловская // Международный бухгалтерский учет. - 2012. - № 7. - с. 16-25. - 0,71 п.л.
4. Дружиловская Э.С. Методика оценки основных средств в бухгалтерском учете / Э.С. Дружиловская // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Выпуск 2 - Н. Новгород, ННГУ, 2012. - с. 262-269. - 0,69 п.л.
5. Дружиловская Э.С. Концептуальные основы оценки как элемента метода бухгалтерского учета / Э.С. Дружиловская // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Выпуск 2 - Н. Новгород, ННГУ, 2011. - с. 272-279. - 0,56 п.л.
6. Дружиловская Э.С. Современный взгляд на историю оценки как элемента метода бухгалтерского учета / Э.С. Дружиловская // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Выпуск 5 - Н. Новгород, ННГУ, 2010. - с. 270-277. - 0,46 п.л.
7. Дружиловская Э.С. К вопросу о распределении косвенных затрат / Е.А. Мизиковский, Э.С. Дружиловская // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Серия

Экономика и финансы. Выпуск 1 (8) - Н. Новгород, ННГУ, 2006. - с. 178-181. - 0,2 п.л., авторские 0,1 п.л.

**Основные наиболее значимые статьи и тезисы докладов, опубликованные в других научных и практических изданиях**

8. Дружиловская Э.С. Новые правила оценки и учета запасов / Э.С. Дружиловская // Все для бухгалтера. - 2013. - № 1. - с. 23-30. - 0,62 п.л.
9. Дружиловская Э.С. Оценка, денежное измерение и стоимостное измерение в современном бухгалтерском учете / Э.С. Дружиловская // Материалы III Российской научно-практической конференции "Актуальные проблемы управления предприятием: финансово-экономический аспект" 1-2 марта 2012 г., Н. Новгород, НКИ, 2012. - с. 33-36. - 0,15 п.л.
10. Дружиловская Э.С. Влияние методики оценки нефинансовых активов на показатели экономического анализа / Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская // Вестник Нижегородского коммерческого института. Выпуск 19. Н. Новгород, НКИ, 2012. - с. 77-89. - 0,57 п.л., авторские 0,43 п.л.
11. Дружиловская Э.С. Методика оценки нематериальных активов в бухгалтерском учете / Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская // Вестник Нижегородского коммерческого института. Выпуск 18. Н. Новгород, НКИ, 2011. - с. 29-38. - 0,46 п.л., авторские 0,35 п.л.
12. Дружиловская Э.С. Оценка нефинансовых активов и достоверность финансовой отчетности / Е.А. Мизиковский, Э.С. Дружиловская // Аудиторские ведомости. - 2011. - № 3. - с. 52-56. - 0,26 п.л., авторские 0,13 п.л.
13. Дружиловская Э.С. Совершенствование бухгалтерской оценки нефинансовых активов / Э.С. Дружиловская // Материалы Всероссийской научно-практической конференции "Актуальные проблемы управления предприятием: учетно-экономический аспект" 1-2 марта 2011 г., Н. Новгород, НКИ, 2011. - с. 46-48. - 0,15 п.л.
14. Дружиловская Э.С. Совершенствование методологии оценки нефинансовых активов в бухгалтерском (финансовом) учете / Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская // Вестник Нижегородского коммерческого института Выпуск 17. Н. Новгород, НКИ, 2011. - с. 70-83. - 0,62 п.л., авторские 0,47 п.л.
15. Дружиловская Э.С. Проблемы нормативного регулирования бухгалтерской оценки нефинансовых активов / Э.С. Дружиловская // Материалы II Международной научно-практической конференции "Учетно-аналитические инструменты развития инновационной экономики" 18-19 ноября 2010 г., Княгинино, НГИЭИ, 2011. - с. 191-200. - 0,41 п.л.
16. Дружиловская Э.С. О терминологии в области вопросов оценки объектов / Э.С. Дружиловская // Материалы Международной научно-практической конференции "Финансово-экономические проблемы процессов глобализации" 18-19 мая 2010 г., Н. Новгород, ННГУ, 2010. - с. 463-465. - 0,15 п.л.
17. Дружиловская Э.С. Аудит бухгалтерской оценки отчетных показателей / Е.А. Мизиковский, Э.С. Дружиловская // Аудиторские ведомости. - 2010. - № 6. - с. 25-32. - 0,41 п.л., авторские 0,2 п.л.
18. Дружиловская Э.С. Роль оценки объектов учета в современном бизнесе и ее проблемы / Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская // Материалы 7-й Межрегиональной научно-практической конференции "Коммуникационный менеджмент: технология и инструменты нового времени" 25 ноября 2009 г., Н. Новгород, НКИ, 2010. - с. 90-95. - 0,2 п.л., авторские 0,1 п.л.
19. Дружиловская Э.С. Требования к оценке активов в российском бухгалтерском учете / Е.А. Мизиковский, Э.С. Дружиловская // Аудиторские ведомости. - 2007. - № 11. - с. 40-50. - 0,72 п.л., авторские 0,36 п.л.
20. Дружиловская Э.С. Особенности оценки активов строительных организаций / Э.С. Дружиловская // Материалы VIII Всероссийской научно-практической конференции "Наука и молодежь" 24 мая 2007 г., Н. Новгород, ВГИПУ, 2007. - с. 152-154. - 0,14 п.л.
21. Дружиловская Э.С. Формирование оценки готовой продукции и незавершенного производства в финансовой отчетности российских организаций / Э.С. Дружиловская // Сборник трудов VII Всероссийской научно-практической конференции "Актуальные вопросы развития образования и производства" 30 мая 2006 г., Н. Новгород, ВГИПУ, 2006. - с. 82-83. - 0,09 п.л.

22. Дружиловская Э.С. Оценка элементов финансовой отчетности предприятий / Е.А. Мизиковский, Э.С. Дружиловская // Материалы Международной научной конференции "Проблемы и пути развития современных экономических систем" 24-25 марта 2005г., Н. Новгород, ННГУ, 2006. - с. 283-284. - 0,1 п.л., авторские 0,05 п.л.
23. Дружиловская Э.С. Принципы оценки активов и обязательств в российском и международном учете / Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская // Вестник Нижегородского коммерческого института. Выпуск 7. Н. Новгород, НКИ, 2004. - с. 44-50. - 0,6 п.л., авторские 0,3 п.л.

Подписано в печать 23.04.2013 г. Формат 60×84 1/16.  
Бумага офсетная. Печать цифровая.  
Усл. печ. л. 1. Заказ № 402. Тираж 100 экз.

Отпечатано с готового оригинал-макета  
в РИУ ННГУ им. Н.И. Лобачевского.  
603000, г. Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, 37