

Оригинальная статья

**УЧЕТ ОЦЕНОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО ПРЕДСТОЯЩЕЙ ЛИКВИДАЦИИ
ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В 2017 И 2018 гг.: НОВАЦИИ ПРОЕКТА
ФЕДЕРАЛЬНОГО СТАНДАРТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»***

Алексей Евгеньевич ИВАНОВ

кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,
Южно-Уральский государственный университет,
советник генерального директора, ООО «Аудиторская фирма «Авуар»,
Челябинск, Российская Федерация
ivanov.chel@list.ru

История статьи:

Принята 18.01.2017
Принята в доработанном
виде 31.01.2017
Одобрена 13.02.2017
Доступна онлайн 15.05.2017

УДК 657.1

JEL: M41, M48

<https://doi.org/10.24891/ia.20.9.532>**Аннотация**

Предмет. В статье рассмотрены действующий в 2017 и планируемый к введению в 2018 г. порядки бухгалтерского учета оценочных обязательств по демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды на занимаемом им участке, возникших у организации в связи с получением ею основных средств (оценочных обязательств по предстоящей ликвидации основных средств).

Цели. Ознакомление профессионального сообщества с планируемыми изменениями в системе нормативного регулирования российского бухгалтерского учета.

Методология. В работе использовались общенаучные методы исследования, такие как анализ, синтез, сравнение, обобщение, аналогия, восхождение от абстрактного к конкретному. Исходными данными исследования послужили действующие Положения по бухгалтерскому учету, Международные стандарты финансовой отчетности и проект Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства».

Результаты. Автором произведен анализ порядка бухгалтерского учета оценочных обязательств по предстоящей ликвидации основных средств в соответствии с действующими в 2017 г. нормативными документами Минфина России и проектом Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства». Выявлены расхождения между действующим и планируемым к введению порядками учета оценочных обязательств по предстоящей ликвидации основных средств. Приведены примеры отражения в бухгалтерском учете оценочных обязательств по предстоящей ликвидации основных средств в момент признания и при последующих пересчетах приведенной стоимости, а также списания указанных оценочных обязательств при ликвидации основных средств.

Выводы. Порядок бухгалтерского учета оценочных обязательств по предстоящей ликвидации основных средств, предлагаемый в проекте Федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства», существенно усложняет отечественную методологию бухгалтерского учета основных средств, т.к. предполагает ежегодное изменение балансовой оценки основного средства при пересчетах приведенной стоимости оценочного обязательства по предстоящей ликвидации. Результаты исследования могут быть использованы при подготовке к ведению и преподаванию бухгалтерского учета в 2018 г.

Ключевые слова:

основные средства,
оценочные обязательства,
ФСБУ, МСФО, реформа
бухгалтерского учета

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

Введение

2018 г. обещает быть богатым на перемены в российской учетной практике. Это связано, в первую очередь, с существенным

обновлением нормативного регулирования бухгалтерского учета. Согласно Программе разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016–2018 гг.¹, в 2018 г. должны вступить в силу пять

* Статья выполнена при поддержке Правительства РФ (Постановление № 211 от 16.03.2013), соглашение № 02.A03.21.0011.

¹ Приказ Минфина России от 23.05.2016 № 70н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016–2018 гг.».

Федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ), приходящих на смену привычным для отечественного бухгалтера Положениям по бухгалтерскому учету (ПБУ): это стандарты «Запасы», «Основные средства», «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», «Бухгалтерская отчетность», «Нематериальные активы». Также с 2018 г. вступит в силу измененное ПБУ 1/2008 «Учетная политика» организации. Принятие новых ФСБУ будет являться логичным следствием реализации курса на сближение отечественных бухгалтерских стандартов с нормами Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), провозглашенного Минфином России более десяти лет назад с принятием Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу².

За последние годы вопросам реформирования отечественного бухгалтерского учета было посвящено немало публикаций известных российских методологов: А.С. Бакаева [1, 2], В.Г. Гетьмана [3, 4, 5, 6], Т.Ю. Дружиловской [7], Э.С. Дружиловской [7], М.Л. Пятова [8], Н.Н. Карзаевой [8], Н.Т. Лабынцева [9], С.В. Панковой [10], И.Р. Сухарева [11, 12], Н.Н. Хахоновой [13], Л.И. Хоружий [14], Л.З. Шнейдмана [15] и др.

Однако в большинстве этих публикаций критиковались отдельные положения действующего законодательства в сфере бухгалтерского учета и рассматривались стратегические шаги, предпринимаемые Минфином России. При этом лишь в небольшом числе работ уделялось достаточное внимание детальному анализу конкретных норм будущих нормативных документов, но именно с ними придется иметь дело практикующим бухгалтерам.

Учитывая масштаб предстоящих изменений в нормативном регулировании бухгалтерского учета, профессиональной общественности стоит последовать народной пословице «Готовь сани летом, а телегу зимой!» и

заблаговременно подготовиться к 2018 г., изучив проекты будущих ФСБУ, которые таят в себе множество новаций.

Хронологически первым проектом ФСБУ, переданным на рассмотрение Советом по стандартам бухгалтерского учета, в ведение которого входит экспертиза проекта стандарта и вынесение предложения Минфину России о его принятии к утверждению, стал проект ФСБУ «Основные средства»³. Разработчиком данного проекта выступил Фонд развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (Фонд «НРБУ «БМЦ»)), являющийся разработчиком еще ряда проектов ФСБУ⁴.

16 сентября 2016 г. была завершена процедура публичного обсуждения проекта. 31 октября 2016 г. на заседании Совета по стандартам бухгалтерского учета было осуществлено предварительное рассмотрение проекта⁵.

Учитывая замечания и уточнения, внесенные в проект в ходе предварительного рассмотрения, логично будет предположить, что большинство новаций, содержащихся в проекте (а их там немало), сохранятся в неизменном виде в будущем ФСБУ «Основные средства».

Одной из таких новаций является порядок бухгалтерского учета оценочных обязательств по демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды на занимаемом им участке, возникших у организации в связи с получением ею основных средств (далее – оценочных обязательств по предстоящей ликвидации основных средств).

³ Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Основные средства». Информация Фонда «НРБУ «БМЦ». URL: http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBUs_Osnovniye_sredstva

⁴ Приказ Минфина России от 23.05.2016 № 70н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016–2018 гг.».

⁵ Протокол заседания Совета по стандартам бухгалтерского учета от 31.10.2016 № 6. Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации. URL: <http://minfin.ru/ru/performance/accounting/council/activity/##ixzz4PyXIGSfQ>

² Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу».

Порядок учета оценочных обязательств по предстоящей ликвидации основных средств в 2017 г. (в соответствии с действующими ПБУ)

В настоящее время в практике российских организаций крайне редко встречаются случаи признания в бухгалтерском учете оценочных обязательств по предстоящей ликвидации основных средств. Такое положение дел связано, в первую очередь, с серьезнейшей проблемой многих (если не большинства) отечественных бухгалтеров – ориентацией при ведении бухгалтерского учета не на неопределенно широкий круг пользователей финансовой отчетности, а на «первого среди равных» пользователя, под которым понимается Федеральная налоговая служба. Поэтому нормой в бухгалтериях многих российских организаций является ведение бухгалтерского учета не для формирования полной и достоверной информации об имущественном положении организации и финансовых результатах ее деятельности, а «в нагрузку» к ведению «основного» учета – налогового.

Рассмотрение указанного конфликта интересов выходит за рамки настоящей статьи. Видится целесообразным отметить лишь то, что при подобном взгляде на задачи своей работы вполне рациональным выглядит рассмотрение ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»⁶ в качестве препятствия комфортной работе, которое нужно по возможности обойти.

Неудивительно, что большинство российских бухгалтеров стараются «не замечать» различий между требованиями бухгалтерских стандартов и Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ)⁷ при формировании стоимости объектов бухгалтерского и налогового учета, чтобы впоследствии уйти от сложного и трудоемкого учета постоянных и временных разниц. Одна из подобных разниц формируется из-за оценочных

обязательств по предстоящей ликвидации основных средств, т.к. в ст. 257 НК РФ «Порядок определения стоимости амортизируемого имущества» не предусматривается возможность включения оценочных обязательств в первоначальную стоимость основных средств. Удобно думать, что бухгалтерские стандарты придерживаются такой же позиции, однако, на самом деле ситуация обстоит иначе.

Учет оценочных обязательств по предстоящей ликвидации основных средств регулируется ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»⁸ и ПБУ 6/01 «Учет основных средств»⁹. Согласно п. 5 ПБУ 8/2010, оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

- а) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать;
- б) уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;
- в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Если при принятии основного средства к бухгалтерскому учету затраты на его будущую ликвидацию соответствуют указанным условиям, то такие затраты должны быть признаны в качестве оценочного обязательства. Указанная позиция поддерживается в ряде работ отечественных авторов [16, 17, 18].

В соответствии с п. 16 ПБУ 8/2010, величина оценочного обязательства определяется организацией на основе имеющихся фактов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных

⁶ Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02».

⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. От 28.12.2016).

⁸ Приказ Минфина России от 13.12.2010 № 167н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)».

⁹ Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01».

обязательств, а также, при необходимости, мнений экспертов. При этом организация должна обеспечить документальное подтверждение обоснованности такой оценки.

П. 4 ст. 9 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»¹⁰ устанавливает, что формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Практика применения ПБУ 8/2010 российскими организациями показывает, что, как правило, первичным документом, на основании которого оценочные обязательства любого вида принимаются к бухгалтерскому учету, является бухгалтерская справка (расчет). Поэтому, на взгляд автора, документальным подтверждением обоснованности оценки признанного оценочного обязательства по предстоящей ликвидации основных средств должна являться бухгалтерская справка, в которой величина оценочного обязательства должна быть рассчитана с учетом требований к порядку определения величины оценочных обязательств, установленного п. 15–20 ПБУ 8/2010. В такой справке представляется необходимым предусмотреть следующие разделы:

- 1) техника расчета величины оценочного обязательства (выбор из набора значений и определение средневзвешенной величины / выбор из интервала значений и определение среднего арифметического);
- 2) влияние на величину оценочного обязательства последствий событий после отчетной даты, рисков и неопределенности, будущих событий;
- 3) обоснование применяемой ставки дисконтирования (в случае учета оценочного обязательства по дисконтированной стоимости).

Определение результирующих показателей по каждому разделу предлагаемой бухгалтерской справки является предметом профессионального суждения профильных

специалистов организации, либо привлеченных профессиональных оценщиков. Бухгалтерская справка должна быть подписана главным бухгалтером организации и соответствующими специалистами (как вариант, к бухгалтерской справке могут прилагаться заключения специалистов по указанным вопросам, а в самой справке – приводиться ссылки на них).

Согласно п. 8 ПБУ 8/2010, отражаются на счете учета резервов предстоящих расходов (в действующем Плане счетов¹¹ это счет 96 «Резервы предстоящих расходов», который, по мнению автора, давно пора переименовать в «Оценочные обязательства» во избежание терминологической путаницы¹²).

Следует отметить, что в профессиональной среде существует мнение об отсутствии в отечественных нормативных документах, регулирующих бухгалтерский учет, возможности включения оценочных обязательств в стоимость активов организации. Данная мысль, по-видимому, в первые была сформулирована авторитетнейшим российским бухгалтером Л.И. Куликовой [19], однако, не была подтверждена какой-либо аргументацией.

На взгляд автора, действующие нормативные акты содержат возможность признавать оценочные обязательства по предстоящей ликвидации в составе первоначальной стоимости основных средств. Согласно п. 8 ПБУ 8/2010, «при признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива». В случае с оценочными обязательствами по предстоящей ликвидации основных средств действует последний вариант, что подтверждается п. 8 ПБУ 6/01, предписывающим отражать в составе

¹¹ Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

¹² *Иванов А.Е.* Издержки реформирования отечественного бухгалтерского учета: расходы будущих периодов, доходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 2. С. 12–16.

¹⁰ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. От 23.05.2016).

первоначальной стоимости объектов основных средств «...иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств». Оценочное обязательство по предстоящей ликвидации основных средств возникает тогда, когда поступление объекта основных средств сопряжено с появлением обязанности понести расходы, связанные с ликвидацией данного объекта по завершении его эксплуатации, т.е. является затратой, непосредственно связанной с приобретением основного средства.

В соответствии с п. 14 ПБУ 6/01, первоначальная стоимость основного средства не подлежит изменению, за исключением случаев достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств. Однако согласно п. 20 ПБУ 8/2010, «...в случае если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, такое оценочное обязательство оценивается по стоимости, определяемой путем дисконтирования его величины». При этом увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости на последующие отчетные даты по мере приближения срока исполнения (проценты) признается прочим расходом организации. Таким образом, если срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты (что актуально именно для оценочных обязательств по предстоящей ликвидации основных средств, срок исполнения которых не может настать раньше окончания срока полезного использования соответствующего основного средства), его величина будет ежегодно увеличиваться, а первоначальная стоимость основного средства, в которую была включена приведенная стоимость – оставаться неизменной.

Аналогичным образом в рамках действующего нормативно-правового поля решается вопрос с учетом любых изменений оценочных обязательств (например, возникших при

корректировке их величин по результатам проверки в конце отчетного года, а также при наступлении новых событий, связанных с оценочным обязательством): на основании п. 23 ПБУ 8/2010 такие изменения будут учитываться в составе прочих доходов или прочих расходов.

В налоговом учете оценочное обязательство по предстоящей ликвидации не включается в первоначальную стоимость основного средства. Ст. 257 НК РФ определяет первоначальную стоимость основного средства как сумму расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, либо выявлено в результате инвентаризации, – как сумму, в которую оценено такое имущество в соответствии с пп. 8 и 20 ст. 250 НК РФ), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования. При этом НК РФ не позволяет включить оценочные обязательства любого вида в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль – оценочные обязательства не являются объектами налогового учета. Указанное положение вещей приводит к необходимости отражения в бухгалтерском учете разницы между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшихся в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, в соответствии с ПБУ 18/02. Вычитаемые временные разницы будут возникать при:

- 1) ежемесячном начислении амортизации (т.к. первоначальная стоимость основного средства в бухгалтерском учете окажется выше, чем в налоговом, соответственно, сумма амортизации, относящаяся на расходы в бухгалтерском учете также будет выше, чем в налоговом);
- 2) ежегодном увеличении оценочного обязательства в связи с приближением срока исполнения обязательства

(т.к. в бухгалтерском учете при этом будет признаваться расход, а в налоговом учете – нет).

Возникновение временных вычитаемых разниц в соответствующие даты приведет к необходимости признания отложенных налоговых активов.

Расходы на ликвидацию основного средства в налоговом учете в соответствии с п. 1 ст. 265 НК РФ уменьшают налогооблагаемую прибыль в составе внереализационных расходов того отчетного периода, в котором была осуществлена ликвидация. При ликвидации основного средства за счет оценочного обязательства в бухгалтерском учете расходов не возникает, и временная вычитаемая разница погашается, а ранее признанный отложенный налоговый актив списывается.

Пример 1

31 декабря 2014 г. торговая организация ввела в эксплуатацию объект основных средств – здание склада. Сумма фактических затрат, понесенных с целью извлечения экономических выгод от основного средства, составила 1 200 000 руб.

Склад построен на арендованном участке земли, действие договора аренды заканчивается 31 декабря 2017 г. Согласно условиям договора аренды, земельный участок необходимо возвратить в исходное состояние (здание необходимо снести) по окончании срока действия договора, иначе организация обязуется уплатить неустойку в размере 1 000 000 руб. Срок полезного использования склада составляет 3 года (36 месяцев).

Стоимость сноса здания в декабре 2017 г. организация оценивает в 300 000 руб., исходя из текущей стоимости подобных работ и динамики роста их цен за прошедшие 3 года.

Учет формирования оценочного обязательства по предстоящей ликвидации основных средств и первоначальной стоимости основного средства

Предстоящие затраты на ликвидацию склада по окончании срока действия договора аренды являются оценочным обязательством, т.к. выполняются условия признания, предусмотренные п. 5 ПБУ 8/2010:

- а) у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать (**наличие обязанности вытекает из договора аренды земельного участка**);
- б) уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно (**снос здания неминуемо повлечет расходы на его осуществление**);
- в) величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена (**организация может оценить величину затрат на снос, проанализировав рынок подобных услуг**).

Так как предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты, оно оценивается по стоимости, определяемой путем дисконтирования его величины (п. 20 ПБУ 8/2010).

Организация определила ставку дисконтирования на основе существующих на финансовом рынке условий, а также рисков, специфичных для обязательства, лежащего в основе признаваемого оценочного обязательства. Содержание первичного документа, на основании которого 31 декабря 2014 г. было признано оценочное обязательство, представлено в табл. 1. Бухгалтерская справка подписана главным бухгалтером, финансовым директором и начальником планово-экономического отдела организации.

Приведенная величина оценочного обязательства по предстоящей ликвидации склада рассчитана следующим образом:

$$\frac{300\,000}{(1+0,12)^3} = 213\,534 \text{ руб.}$$

В бухгалтерском учете организации будут осуществлены следующие записи.

31.12.2014

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и т.д. 1 200 000 руб. – отражено формирование затрат на строительство склада;

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» 213 534 руб. – начислено оценочное обязательство по предстоящей ликвидации склада;

Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» 1 413 534 руб. – склад введен в эксплуатацию.

Учет первого года эксплуатации основного средства

В бухгалтерском учете за 2015 г. было начислено 471 178 руб. амортизации (линейным методом), исходя из первоначальной стоимости склада. Амортизация в налоговом учете (линейным методом) составила 400 000 руб. Временная вычитаемая разница, возникшая из-за разной величины расходов в бухгалтерском и налоговом учетах, составила 71 178 руб. (471 178 руб. – 400 000 руб.), а соответствующий отложенный налоговый актив – 14 236 руб. (71 178 руб. * 20%).

В бухгалтерском учете организации осуществлены следующие записи.

01.01.2015–31.12.2015

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 471 178 руб. – начислена амортизация за 2015 г.

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 14 236 руб. – начислен отложенный налоговый актив.

31 декабря 2015 г. сумма оценочного обязательства пересматривается в связи с приближением срока исполнения обязательства (осталось 2 года до срока):

$$\frac{300\,000}{(1+0,12)^2} = 239\,158 \text{ руб.}$$

В бухгалтерском учете организации будут осуществлены следующие записи.

31.12.2015

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» 25 624 руб. – отражено увеличение оценочного обязательства (239 158 руб. – 213 534 руб.).

Временная вычитаемая разница, возникшая из-за разной величины расходов в бухгалтерском и налоговом учетах, составила 25 624 руб., а соответствующий отложенный налоговый актив – 5 125 руб. (25 624 руб. * 20%).

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 5 125 руб. – начислен отложенный налоговый актив.

Учет второго года эксплуатации основного средства

В бухгалтерском учете за 2016 г. было начислено 471 178 руб. амортизации, исходя из первоначальной стоимости склада. Амортизация в налоговом учете составила 400 000 руб. Временная вычитаемая разница, возникшая из-за разной величины расходов в бухгалтерском и налоговом учетах, составила 71 178 руб. (471 178 руб. – 400 000 руб.), а соответствующий отложенный налоговый актив – 14 236 руб. (71 178 руб. * 20%).

В бухгалтерском учете организации осуществлены следующие записи.

01.01.2016–31.12.2016

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 471 178 руб. – начислена амортизация за 2016 г.

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»
14 236 руб. – начислен отложенный налоговый актив.

31 декабря 2016 г. сумма оценочного обязательства пересматривается в связи с приближением срока исполнения обязательства (остался один год до срока):

$$\frac{300\,000}{(1+0,12)^1} = 267\,857 \text{ руб.}$$

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»
28 699 руб. – отражено увеличение оценочного обязательства (267 857 руб. – 239 158 руб.).

Временная вычитаемая разница, возникшая из-за разной величины расходов в бухгалтерском и налоговом учетах, составила 28 699 руб., а соответствующий отложенный налоговый актив – 5 739 руб. (28 699 руб. * 20%).

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»
5 739 руб. – начислен отложенный налоговый актив.

Учет третьего года эксплуатации основного средства

В бухгалтерском учете за 2017 г. было начислено 471 178 руб. амортизации, исходя из первоначальной стоимости склада. Амортизация в налоговом учете составила 400 000 руб. Временная вычитаемая разница, возникшая из-за разной величины расходов в бухгалтерском и налоговом учетах, составила 71 178 руб. (471 178 руб. – 400 000 руб.), а соответствующий отложенный налоговый актив – 14 236 руб. (71 178 руб. * 20%).

В бухгалтерском учете организации осуществлены следующие записи.

01.01.2017–31.12.2017

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»
471 178 руб. – начислена амортизация за 2017 г.

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»
14 236 руб. – начислен отложенный налоговый актив.

31 декабря 2017 г. сумма оценочного обязательства пересматривается в связи с приближением срока исполнения обязательства (срок настал):

$$\frac{300\,000}{(1+0,12)^0} = 300\,000 \text{ руб.}$$

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»
32 143 руб. – отражено увеличение оценочного обязательства (300 000 руб. – 267 857 руб.).

Временная вычитаемая разница, возникшая из-за разной величины расходов в бухгалтерском и налоговом учетах, составила 32 143 руб., а соответствующий отложенный налоговый актив – 6 428 руб. (32 143 руб. * 20%).

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы»
К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»
6 428 руб. – начислен отложенный налоговый актив.

Учет ликвидации основного средства и списания величины оценочного обязательства по предстоящей ликвидации основных средств

31 декабря 2017 г. склад ликвидирован. Стоимость работ по сносу склада, осуществленных собственными силами, составила:

Вариант 1 – 320 000 руб.;

Вариант 2 – 290 000 руб.

В бухгалтерском учете организации осуществлены следующие записи.

31.12.2017

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-т сч. 01 «Основные средства»
1 213 534 руб. – отражено списание амортизации, начисленной за время эксплуатации

ликвидированного основного средства (основное средство полностью амортизировано).

Вариант 1: затраты по ликвидации склада составили 320 000 руб.

Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»
К-т сч. 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и т.д. 300 000 руб. – списаны затраты на ликвидацию основного средства за счет оценочного обязательства;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»
К-т сч. 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и т.д. 20 000 руб. – списано превышение фактических затрат на ликвидацию основного средства над суммой созданного оценочного обязательства.

Вариант 2: затраты по ликвидации склада составили 290 000 руб.

Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»
К-т сч. 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и т.д. 290 000 руб. – списаны затраты на ликвидацию основного средства за счет оценочного обязательства;

Д-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов»
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» 10 000 руб. – списана сумма избыточно созданного оценочного обязательства.

В обоих случаях временные вычитаемые разницы полностью погашены, т.к. суммы признанных расходов в бухгалтерском и налоговом учетах сравнялись (в первом варианте они составили 1 520 000 руб., во втором – 1 490 000 руб.). Отложенные налоговые активы в сумме 60 000 руб. (14 236 руб. + 5 125 руб. + 14 236 руб. + 5 739 руб. + 14 236 руб. + 6 428 руб.) подлежат списанию.

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»
К-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» 60 000 руб. – списаны отложенные налоговые активы.

Порядок учета оценочных обязательств по предстоящей ликвидации основных средств в 2018 г. (в соответствии с проектом ФСБУ «Основные средства»)

Пп. «з» п. 16 проекта ФСБУ «Основные средства» прямо предписывает включать в себестоимость (категория «себестоимость» заменяет собой более привычную «первоначальную стоимость», которой оперирует ПБУ 6/01) основного средства «величину оценочного обязательства по демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды на занимаемом им участке, возникшего у организации в связи с получением ею основных средств». Данный пункт проекта весьма схож с пп. «с» п. 16 МСФО (IAS) 16 «Основные средства»¹³, который относит к элементам первоначальной стоимости объектов основных средств «первоначальную расчетную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление занимаемого им участка, в отношении которых организация принимает на себя обязанность либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода для целей, отличных от производства запасов в течение этого периода». Таким образом, порядок признания подобных оценочных обязательств в проекте фактически не изменился по сравнению с действующим, но получил более четкую формулировку.

Существенные расхождения между действующим и будущим порядком учета оценочных обязательств по предстоящей ликвидации основных средств заложены в п. 34 проекта, гласящем: «В случае если меняется расчетная величина оценочного обязательства по будущему демонтажу и

¹³ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 27.06.2016).

утилизации основного средства и восстановлению окружающей среды, включенная в себестоимость основного средства при его признании, то такое изменение относится на изменение себестоимости основного средства». Это означает, что в отличие от первоначальной стоимости основного средства, не подлежащей изменению, себестоимость основного средства будет меняться ежегодно – как минимум, при последующих пересчетах приведенной стоимости оценочного обязательства по предстоящей ликвидации.

Стоит отметить, что указанный вариант учета изменений приведенной стоимости оценочного обязательства по предстоящей ликвидации основных средств с течением времени противоречит п. 23 ПБУ 8/2010, разрешающему относить подобные изменения исключительно на прочие доходы или расходы организации. В МСФО подобной проблемы не возникает, т.к. МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»¹⁴ не определяет, куда относится увеличение приведенной стоимости оценочного обязательства.

Если проект ФСБУ «Основные средства» будет принят в нынешней редакции, то указанное противоречие должно быть каким-то образом устранено Минфином России. Первый вариант: внесение изменений в ПБУ 8/2010, которые разрешат относить увеличение приведенной стоимости оценочного обязательства на стоимость активов (основных средств). Второй вариант: использование принципа приоритета нормы, принятой позднее, означающего, что в случае возникновения противоречия между нормативными правовыми актами одного иерархического уровня в системе правовых актов Российской Федерации нормативный акт, вступивший в силу позже, имеет

приоритет перед актом, вступившим в силу раньше первого¹⁵.

По мнению автора, Минфин в подобных случаях более склонен к применению второго варианта разрешения противоречий.

Одним из наиболее известных примеров, иллюстрирующих такую склонность Минфина, является противоречие по вопросу отнесения процентов по кредитам, полученным на приобретение материально-производственных запасов, между позициями, изложенными в п. 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»¹⁶ и п. 7 ПБУ 15/08 «Учет расходов по займам и кредитам»¹⁷. Первый документ обязывает включать такие затраты в фактическую себестоимость приобретенных материально-производственных запасов, второй – в прочие расходы организации. Указанное противоречие существует уже девятый год, однако, Минфин не вносит изменений в ПБУ 5/01, которые бы его сняли.

Порядок учета разниц в соответствии с ПБУ 18/02 с принятием проекта ФСБУ «Основные средства» не усложнится, т.к. вне зависимости от того, куда в бухгалтерском учете относится сумма оценочного обязательства и его изменений, в налоговом учете до момента фактической ликвидации основного средства расходов не возникает. Изменятся лишь одна из двух причин возникновения разниц. Вычитаемые временные разницы и соответствующие им суммы отложенных налоговых активов будут возникать при:

- 1) ежемесячном начислении амортизации (как и при действующем порядке);
- 2) ежегодном пересчете себестоимости основного средства при увеличении

¹⁵ Письмо Минфина РФ от 23.08.2001 № 16-00-12/15 «О применении ПБУ 14/01 «Учет нематериальных активов».

¹⁶ Приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01».

¹⁷ Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008)».

¹⁴ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 27.06.2016).

оценочного обязательства в связи с приближением срока исполнения обязательства (т.к. в бухгалтерском учете при этом будет признаваться расход в связи с пересчетом сумм начисленной амортизации, а в налоговом учете – нет).

Пример 2

Условия *примера 1*, но ввод основного средства в эксплуатацию осуществлен 31 декабря 2017 г., соответственно, учет ведется в порядке, предусмотренном проектом ФСБУ «Основные средства».

Учет формирования оценочного обязательства по предстоящей ликвидации основных средств и первоначальной стоимости основного средства

31.12.2017

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и т.д. 1 200 000 руб. – отражено формирование затрат на строительство склада;

Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» 213 534 руб. – начислено оценочное обязательство по предстоящей ликвидации склада;

Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» 1 413 534 руб. – склад введен в эксплуатацию.

Учет первого года эксплуатации основного средства

В бухгалтерском учете за 2018 г. было начислено 471 178 руб. амортизации (линейным методом), исходя из себестоимости склада, сформированной при его вводе в эксплуатацию. Амортизация в налоговом учете (линейным методом) составила 400 000 руб. Временная вычитаемая разница, возникшая из-за разной величины расходов в бухгалтерском и налоговом учетах,

составила 71 178 руб. (471 178 руб. – 400 000 руб.), а соответствующий отложенный налоговый актив – 14 236 руб. (71 178 руб. * 20%).

В бухгалтерском учете организации осуществлены следующие записи.

01.01.2018–31.12.2018

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 471 178 руб. – начислена амортизация за 2018 г.

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 14 236 руб. – начислен отложенный налоговый актив.

31 декабря 2018 г. сумма оценочного обязательства пересматривается в связи с приближением срока исполнения обязательства (см. *пример 1*). В бухгалтерском учете организации будут осуществлены следующие записи.

Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» 25 624 руб. – отражено увеличение оценочного обязательства (239 158 руб. – 213 534 руб.).

Согласно п. 44 проекта ФСБУ «Основные средства», сумма амортизации основного средства за отчетный период определяется таким образом, чтобы к концу срока амортизации (при продолжении ее начисления тем же способом в следующих периодах) балансовая стоимость основного средства оказалась равной его неамортизируемой величине (в настоящем примере неамортизируемая величина равна нулю).

Исходя из изменившейся себестоимости основного средства, за 2018 г. необходимо начислить 479 719 руб. амортизации (линейным методом). Таким образом, начисленную за 2018 г. амортизацию необходимо увеличить на 8 541 руб. (479 719 руб. – 471 178 руб.). Корректировка начисленной за 2018 г. амортизации повлечет за собой увеличение временной вычитаемой

разницы на ту же сумму, что приведет к признанию отложенного налогового актива на 1 708 руб. (8 541 руб. * 20%).

В бухгалтерском учете организации будут осуществлены следующие записи.

31.12.2018

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 8 541 руб. – отражена корректировка начисленной амортизации.

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 1 708 руб. – начислен отложенный налоговый актив.

Учет второго года эксплуатации основного средства

В 2019 г. амортизация начислялась, исходя из увеличившейся после корректировки оценочного обязательства себестоимости основного средства и составила 479 719 руб. Амортизация в налоговом учете составила 400 000 руб. Временная вычитаемая разница, возникшая из-за разной величины расходов в бухгалтерском и налоговом учетах, составила 79 719 руб. (479 719 руб. – 400 000 руб.), а соответствующий отложенный налоговый актив – 15 944 руб. (79 719 руб. * 20%).

В бухгалтерском учете организации осуществлены следующие записи.

01.01.2019–31.12.2019

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 479 719 руб. – начислена амортизация за 2019 г.

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 15 944 руб. – начислен отложенный налоговый актив.

31 декабря 2019 г. сумма оценочного обязательства пересматривается в связи с приближением срока исполнения

обязательства (см. *пример 1*). В бухгалтерском учете организации будут осуществлены следующие записи.

Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» 28 699 руб. – отражено увеличение оценочного обязательства (267 857 руб. – 239 158 руб.).

Исходя из изменившийся себестоимости основного средства, за 2018–2019 гг. необходимо начислить 978 571 руб. амортизации. Таким образом, начисленную за 2018–2019 гг. амортизацию необходимо увеличить на 19 133 руб. (978 571 руб. – 479 719 руб. – 8 541 руб. – 471 178 руб.). Амортизация в налоговом учете составила 800 000 руб. (400 000 руб. + 400 000 руб.). Корректировка начисленной за 2018–2019 гг. амортизации повлечет за собой увеличение временной вычитаемой разницы на ту же сумму, что приведет к признанию отложенного налогового актива на 3 827 руб. (19 133 руб. * 20%).

В бухгалтерском учете организации осуществлены следующие записи.

31.12.2019

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 19 133 руб. – отражена корректировка начисленной амортизации.

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 3 827 руб. – начислен отложенный налоговый актив.

Учет третьего года эксплуатации основного средства

В 2020 г. амортизация начислялась, исходя из увеличившейся после корректировки оценочного обязательства себестоимости основного средства и составила 497 827 руб. Амортизация в налоговом учете составила 400 000 руб. Временная вычитаемая разница, возникшая из-за разной величины расходов в бухгалтерском и налоговом учетах, составила 97 827 руб. (497 827 руб. – 400 000 руб.),

а соответствующий отложенный налоговый актив – 19 565 руб. (97 827 руб. * 20%).

В бухгалтерском учете организации осуществлены следующие записи.

01.01.2020–31.12.2020

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 497 827 руб. – начислена амортизация за 2020 г.

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 19 565 руб. – начислен отложенный налоговый актив.

31 декабря 2020 г. сумма оценочного обязательства пересматривается в связи с приближением срока исполнения обязательства (см. *пример 1*). В бухгалтерском учете организации осуществлены следующие записи.

31.12.2020

Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 96 «Резервы предстоящих расходов» 32 143 руб. – отражено увеличение оценочного обязательства (300 000 руб. – 267 857 руб.).

Исходя из изменившейся себестоимости основного средства, за 2018–2020 гг. необходимо начислить 1 500 000 руб. амортизации. Таким образом, начисленную за 2018–2020 гг. амортизацию необходимо увеличить на 23 602 руб. (1 500 000 руб. – 497 827 руб. – 19 133 руб. – 479 719 руб. – 8 541 руб. – 471 178 руб.). Амортизация в налоговом учете составила 1 200 000 руб. (400 000 руб. + 400 000 руб. + 400 000 руб.). Корректировка начисленной за 2018–2019 гг. амортизации повлечет за собой увеличение временной вычитаемой разницы на ту же сумму, что приведет к признанию отложенного налогового актива на 4 720 руб. (23 602 руб. * 20%).

31.12.2020

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 23 602 руб.

– отражена корректировка начисленной амортизации.

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 4 720 руб. – начислен отложенный налоговый актив.

Учет ликвидации основного средства и списания величины оценочного обязательства по предстоящей ликвидации основных средств

31 декабря 2020 г. склад ликвидирован (см. *пример 1*). В бухгалтерском учете организации осуществлены следующие записи.

31.12.2020

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-т сч. 01 «Основные средства» 1 500 000 руб. – отражено списание остаточной стоимости ликвидированного основного средства.

Учет списания оценочного обязательства по предстоящей ликвидации основных средств ведется аналогично *примеру 1*. Отложенные налоговые активы также в сумме 60 000 руб. (14 236 руб. + 1 708 руб. + 15 944 руб. + 3 827 руб. + 19 565 руб. + 4 720 руб.) подлежат списанию в порядке, рассмотренном в *примере 1*.

Заключение

Проекты ФСБУ, разрабатываемые Фондом «НРБУ «БМЦ», существенно усложняют действующий порядок бухгалтерского учета. В то же время, эти проекты серьезно сближают российские и международные правила оценки и признания объектов бухгалтерского учета. Некоторые положения проектов ФСБУ содержат даже более прогрессивные методы учета, нежели действующие МСФО – авторы проектов регулярно освещают в печати «белые пятна» и противоречия в МСФО (в настоящее время ими выпущен цикл статей, посвященных недостаткам норм МСФО в отношении запасов [20, 21, 22]).

Настоящая статья является попыткой обратить внимание профессионального сообщества на два главных аспекта изменений, происходящих в системе нормативного регулирования отечественного бухгалтерского учета:

1) усложнение методов учета, приводящее к необходимости повышения квалификации российских бухгалтеров;

2) возможность реального участия в разработке и совершенствовании ФСБУ, реализуемую через процедуру публичного обсуждения их проектов¹⁸.

Автором планируется дальнейшее рассмотрение новаций проектов ФСБУ на страницах журнала *Международный бухгалтерский учет*.

¹⁸ Фонд развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр».
URL: <http://bmcenter.ru/>

Таблица 1

Содержание бухгалтерской справки «Формирование величины оценочного обязательства по предстоящей ликвидации объекта основных средств»

Table 1

The content of the accounting note *Formation of Estimated Liabilities for Upcoming Disposals*

Показатель	Обоснование	Значение показателя
Техника расчета величины оценочного обязательства	Выбор из интервала значений и определение среднего арифметического: ожидаемая сумма затрат на ликвидацию основного средства составляет от 250 000 руб. до 350 000 руб. Интервал значений определен, исходя из текущей стоимости подобных работ и динамики роста их цен за прошедшие 3 года по данным планово-экономического отдела	300 000 руб.
Влияние на величину оценочного обязательства последствий событий после отчетной даты, рисков и неопределенности, будущих событий	Отсутствует	–
Обоснование применяемой ставки дисконтирования	Срок погашения обязательства – 3 года. Ставка дисконтирования определена путем суммирования ключевой ставки Банка России, действующей на момент признания оценочного обязательства (10%), и премии за риск организации, определенной на основании профессионального суждения финансового директора организации (2%)	12%
Итого:		213 534

Источник: составлено автором

Source: Authoring

Список литературы

1. Бакаев А.С. Об отдельных вопросах разработки нового Плана счетов бухгалтерского учета // Аудит. 2015. № 3. С. 21–23.
2. Бакаев А.С. Есть ли будущее у российского бухгалтерского учета? // Аудит. 2015. № 4. С. 2–4.
3. Гетьман В.Г. Назревшие вопросы дальнейшего развития бухгалтерского учета в коммерческих организациях // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 1. С. 99–103.
4. Гетьман В.Г. О вопросах дальнейшего развития бухгалтерского учета в коммерческих организациях // Управленческий учет. 2016. № 1. С. 73–78.
5. Гетьман В.Г. Совершенствование действующих нормативных актов в области бухгалтерского учета // Экономика и управление: проблемы, решения. 2015. Т. 2. № 8. С. 73–79.
6. Гетьман В.Г. Резервы дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета в управлении экономикой // Инновационное развитие экономики. 2014. № 4. С. 32–39.
7. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Реформирование российского бухгалтерского учета организации государственного сектора при переходе на новые учетные стандарты // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Серия: Социальные науки. 2015. № 4. С. 18–26.
8. Пятов М.Л., Карзаева Н.Н. Новый закон о бухгалтерском учете и перспективы развития учетной практики в России // Бухгалтерский учет. 2013. № 6. С. 79–84.
9. Лабынцев Н.Т. Новый закон о бухгалтерском учете – важный инструмент устойчивой экономики // Учет и статистика. 2013. № 1. С. 5–15.
10. Панкова С.В. Новые подходы к пониманию объектов бухгалтерского учета // Инновационное развитие экономики. 2013. № 4-5. С. 177–181.
11. Сухарев И.Р. Значение введения МСФО в России // Бухгалтерский учет. 2012. № 3. С. 7–13.
12. Сухарев И.Р. Новые бухгалтерские стандарты: взгляд в будущее // Налоговая политика и практика. 2013. № 1. С. 15–19.
13. Хахонова Н.Н. Актуальные проблемы реформирования российского бухгалтерского учета // Фундаментальные исследования. 2012. № 9-4. С. 985–989.
14. Хоружий Л.И. Задачи бухгалтерского учета в условиях модернизации экономики России // Бухучет в сельском хозяйстве. 2010. № 8. С. 4–9.
15. Шнейдман Л.З. Переход на МСФО: состояние и следующие шаги // Финансы. 2013. № 1. С. 6–10.
16. Гришина О.П. Об оценочных обязательствах на демонтаж и утилизацию объектов основных средств // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2014. № 19. С. 11–19.
17. Кензеева И.А. Отдельные вопросы бухгалтерского учета оценочных обязательств по расходам на ликвидацию основных средств и восстановление окружающей среды // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2014. № 6. С. 13–16.

18. Петрова В.В., Щербачева Е.Н., Тютюнникова Е.С. Формирование оценочного обязательства по расходам на ликвидацию основных средств и восстановлению окружающей среды // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2014. № 3. С. 11–19.
19. Куликова Л.И. Оценочные обязательства: признание в учете и оценка // Бухгалтерский учет. 2011. № 5. С. 30–32.
20. Сухарев И.Р., Сухарева О.А. Недостатки МСФО: оценка запасов // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 1. С. 23–30.
21. Сухарев И.Р., Сухарева О.А. Недостатки МСФО: раскрытие информации о запасах в отчетности // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 2. С. 6–15.
22. Сухарев И.Р., Сухарева О.А. Недостатки МСФО: определение запасов // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 6. С. 11–16.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

Original Article

ACCOUNTING FOR ESTIMATED LIABILITIES FOR THE UPCOMING DISPOSALS
IN 2017 AND 2018: THE DRAFT FEDERAL ACCOUNTING STANDARD FIXED ASSETS
INNOVATIONS

Aleksei E. IVANOV

South Ural State University, Chelyabinsk, Russian Federation
ivanov.chel@list.ru**Article history:**

Received 18 January 2017

Received in revised form

31 January 2017

Accepted 13 February 2017

Available online 15 May 2017

JEL classification: M41, M48<https://doi.org/10.24891/ia.20.9.532>**Keywords:** fixed assets,
estimated liabilities, Federal
Accounting Standards, IFRS,
reform of accounting**Abstract****Importance** The article deals with the accounting for estimated liabilities for upcoming dismantling and disposal of fixed assets and restoring the site the property is located on. There are two accounting procedures for that: the one running in 2017, and the one to be introduced in 2018.**Objectives** The article aims to acquaint the professional community with the pending changes in the Russian accounting regulatory system.**Methods** For the study, I used methods of analysis, synthesis, comparison, generalization, analogy, and the ascent from the abstract to the concrete. The Russian Accounting Standards, International Financial Reporting Standards, and the Draft Federal Accounting Standard *Fixed Assets* are the research source data.**Results** I have reviewed the accounting procedure for estimated liabilities for upcoming fixed assets disposal in accordance with the normative documents of the RF Ministry of Finance of 2017 and the Draft Federal Accounting Standard *Fixed Assets*. The analysis reveals some inconsistencies between the existing and planned-to-impose procedures of this accounting. The paper gives some examples of reflection of estimated liabilities in accounting.**Conclusions and Relevance** The procedure of accounting for estimated liabilities for upcoming fixed assets disposal, proposed in the Draft Federal Accounting Standard *Fixed Assets*, complicates the national accounting methodology for fixed assets, as the annual balance sheet change involves estimating a fixed asset when calculating the present value of the estimated liability for the upcoming disposal. The results of this research can be used for preparation for conducting and teaching accounting in 2018.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2017

Acknowledgments

The article was supported by the Government of the Russian Federation, Executive Order of March 16, 2013 № 211, Contract No. 02.A03.21.0011.

References

1. Bakaev A.S. [On some questions of new Chart of accounts for bookkeeping development]. *Audit*, 2015, no. 3, pp. 21–23. (In Russ.)
2. Bakaev A.S. [Does the Russian accounting system have prospects?]. *Audit*, 2015, no. 4, pp. 2–4. (In Russ.)
3. Get'man V.G. [The urgent issues of accounting further development in commercial organizations]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*, 2016, no. 1, pp. 99–103. (In Russ.)
4. Get'man V.G. [On the issue of accounting further development in commercial organizations]. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*, 2016, no. 1, pp. 73–78. (In Russ.)
5. Get'man V.G. [Improving the existing legislation in the field of accounting]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: Problems, Solutions*, 2015, vol. 2, no. 8, pp. 73–79. (In Russ.)

6. Get'man V.G. [Provisions for further improvement of accounting in the economy management]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy*, 2014, no. 4, pp. 32–39. (In Russ.)
7. Druzhilovskaya T.Yu., Druzhilovskaya E.S. [Reform of the Russian public sector organizations' accounting in the transition to new accounting standards]. *Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N.I. Lobachevskogo. Seriya: Sotsial'nye nauki = Bulletin of Lobachevsky Nizhny Novgorod University. Series: Social Sciences*, 2015, no. 4, pp. 18–26. (In Russ.)
8. Pyatov M.L., Karzaeva N.N. [A new accounting law and the prospects of accounting practices development in Russia]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2013, no. 6, pp. 79–84. (In Russ.)
9. Labyntsev N.T. [The new accounting law is an important tool for a sustainable economy]. *Uchet i statistika = Accounting and Statistics*, 2013, no. 1, pp. 5–15. (In Russ.)
10. Pankova S.V. [New approaches to the understanding of accounting objects]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy*, 2013, no. 4-5, pp. 177–181. (In Russ.)
11. Sukharev I.R. [The importance of IFRS introduction in Russia]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2012, no. 3, pp. 7–13. (In Russ.)
12. Sukharev I.R. [The new accounting standards: a look into the future]. *Nalogovaya politika i praktika = Tax Policy and Practice*, 2013, no. 1, pp. 15–19. (In Russ.)
13. Khakhonova N.N. [Actual problems of the Russian accounting reforming]. *Fundamental'nye issledovaniya = Fundamental Research*, 2012, no. 9-4, pp. 985–989. (In Russ.)
14. Khoruzhii L.I. [Accounting objectives in the conditions of the Russian economy modernization]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaistve = Accounting in Agriculture*, 2010, no. 8, pp. 4–9. (In Russ.)
15. Shneidman L.Z. [The transition to IFRS: the status and the next steps]. *Finansy = Finance*, 2013, no. 1, pp. 6–10. (In Russ.)
16. Grishina O.P. [On estimated liabilities for fixed assets dismantling and disposal]. *Aktual'nye voprosy bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya = Actual Issues of Accounting and Taxation*, 2014, no. 19, pp. 11–19. (In Russ.)
17. Kenzeeva I.A. [Some issues of estimated liabilities for upcoming disposals and environmental rehabilitation]. *Finansovye i bukhgalterskie konsul'tatsii = Financial and Accounting Advices*, 2014, no. 6, pp. 13–16. (In Russ.)
18. Petrova V.V., Shcherbacheva E.N., Tyutyunnikova E.S. [Formation of an estimated liability for upcoming disposals and environmental rehabilitation]. *Finansovye i bukhgalterskie konsul'tatsii = Financial and Accounting Advices*, 2014, no. 3, pp. 11–19. (In Russ.)
19. Kulikova L.I. [Estimated liabilities: accounting recognition and assessment]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2011, no. 5, pp. 30–32. (In Russ.)
20. Sukharev I.R., Sukhareva O.A. [IFRS disadvantages: Evaluation of inventories]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*, 2016, no. 1, pp. 23–30. (In Russ.)
21. Sukharev I.R., Sukhareva O.A. [IFRS disadvantages: Disclosure of information on inventories in the financial statements]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*, 2016, no. 2, pp. 6–15. (In Russ.)
22. Sukharev I.R., Sukhareva O.A. [IFRS disadvantages: Inventories definition]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*, 2016, no. 6, pp. 11–16. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.