

К ВОПРОСУ О МЕТОДИКЕ ТРАНСФОРМАЦИИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ РОССИЙСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ

Т.Ю. Дружиловская

Нижегородский коммерческий институт

Рассмотрены вопросы трансформации отчетности организаций, составленной в соответствии с российскими нормативными документами по бухгалтерскому учету, в отчетность, составленную по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). Ввиду отсутствия в настоящее время единого подхода к подготовке финансовой отчетности отечественных организаций в соответствии с МСФО в методике формирования такой отчетности остается немало нерешенных вопросов. Автором предлагается методика корректировки информации об основных средствах в целях получения достоверной оценки этого объекта учета с точки зрения принципов учета МСФО. Показано влияние изменений в оценке основных средств на оценку других объектов учета.

В общем смысле трансформация означает пересчет и перегруппировку информации, формируемой по правилам одной системы бухгалтерских стандартов, в информацию, соответствующую правилам другой бухгалтерской системы. Проблема трансформации финансовой отчетности российских организаций в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) обусловлена сохраняющимися отличиями отечественного законодательства в области бухгалтерского учета от регламентаций МСФО. Вместе с тем отчетность, соответствующая МСФО, является для многих российских организаций ключом к международному рынку капитала. Трансформация отчетности отечественных организаций в отчетность, соответствующую МСФО, предполагает корректировки учетных данных в случае расхождения правил, изложенных в российских нормативных документах по бухгалтерскому учету, от требований МСФО. Проиллюстрируем подход к трансформации финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО на примере корректировок учетных данных, относящихся к информации об основных средствах организации.

Порядок бухгалтерского учета основных средств по МСФО регламентируется стандартом 16 «Основные средства». В отечественных нормативных документах по бухгалтерскому учету основных средств действует ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Несмотря на значительное сходство в регламентациях учета основных средств, требования ПБУ 6/01 в целом отличаются от МСФО 16. Эти несоответствия обуславливают соответствующие корректировки при трансформации отчетности российских предприятий в отчетность, составленную по МСФО. Рассмотрим их.

1. Отсутствие в ПБУ 6/01 критериев признания основных средств. ПБУ 6/01 в отличие от МСФО 16 не регламентирует критериев признания основных средств, которые состоят в следующем:

- с большой долей вероятности можно утверждать, что компания получит связанные с данным активом экономические выгоды;
- себестоимость актива может быть надежно оценена.

В соответствии с МСФО 16, несмотря на удовлетворение признакам основных средств, объект не должен отражаться в отчетности как актив, в случае невыполнения критериев признания. Примером данной ситуации может служить возможность аннулирования сделки по приобретению объекта. В этом случае не выполняется первое условие критерия признания, и в соответствии с МСФО 16 затраты по сделке должны признаваться не активом, а расходом отчетного периода. По ПБУ 6/01 ввиду отсутствия критериев признания данный объект будет признан активом. Указанное расхождение при трансформации отчетности обуславливает необходимость корректировки стоимости основных средств и расходов отчетного периода: *Дебет «Прочие расходы (списание основных средств)», Кредит «Основные средства»*

2. *Различия в первоначальной оценке основных средств.* Несмотря на значительную близость в регламентациях фактических затрат, включаемых в первоначальную стоимость основных средств по российским нормативным документам и МСФО, в ряде ситуаций перечень таких затрат неодинаков. К таким затратам относятся проценты по кредитам и займам, непосредственно связанным с приобретением объекта основных средств. По ПБУ 6/01 они относятся на увеличение первоначальной стоимости объекта, если начислены до принятия его к учету. Это противоречит МСФО 23, который допускает включение процентов по кредитам и займам в первоначальную стоимость объекта основных средств только в том случае, если этот объект требует длительного времени на подготовку к использованию. ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» в отличие от ПБУ 6/01 предписывает проверку указанного условия, но разрешает капитализацию процентов по кредитам и займам лишь в том случае, если и по объекту основных средств начисляется амортизация. В отличие от российского ПБУ 15/01 МСФО 23 не регламентирует такого ограничения. Таким образом, если предприятием был использован кредит или займ для приобретения основных средств, требующих длительного времени на приобретение, по которым не начисляется амортизация, при трансформации отчетности должна быть сделана корректировка по включению затрат по ним в первоначальную стоимость объектов: *Дебет «Основные средства», Кредит «Прочие доходы».*

Соответственно должна быть скорректирована начисленная амортизация: *Дебет «Затраты на производство», Кредит «Амортизация основных средств».*

3. *Различия в последующей оценке основных средств.* Аналогично ПБУ 6/01 МСФО 16 допускает последующую оценку основных средств по восстановительной стоимости. Вместе с тем установленный в ПБУ 6/01 порядок учета переоценки основных средств несколько отличается от регламентаций МСФО 16. Согласно ПБУ 6/01 сумма уценки объекта основных средств относится на счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), если только она не может быть отнесена на уменьшение добавочного капитала, образованного за счет произведенной ранее дооценки данного объекта. МСФО 16 признает в первом случае сумму уценки расходом текущего периода. Сумма дооценки объекта основных средств зачисляется на добавочный капитал, однако в случае произведенной ранее уценки данная сумма относится ПБУ 6/01 на нераспределенную прибыль. МСФО 16 признает в последнем случае сумму дооценки в качестве дохода текущего периода.

При трансформации отчетности на сумму уценки основных средств, отнесенную на счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», следует сделать следующую коррекцию: *Дебет «Прочие расходы», Кредит «Нераспределенная прибыль»*.

Отличием от МСФО 16 является отсутствие в ПБУ 6/01 требования учета обесценения объектов основных. МСФО 16 предусматривают обязательную уценку объектов основных средств в случае их обесценения до величины возмещаемой стоимости, порядок определения которой регламентируется МСФО 36 «Обесценение активов». В соответствии с МСФО 36 возмещаемая стоимость определяется как большее из двух значений: чистой продажной цены актива и ценности его использования. При этом ценность использования определяется как дисконтированная стоимость потоков денежных средств, ожидаемых от дальнейшего использования актива и от его выбытия в конце срока полезного использования.

Таким образом, в случае очевидного существенного обесценения объекта основных средств российские предприятия, осуществляющие трансформацию отчетности, должны рассчитать дисконтированную стоимость потоков денежных средств, ожидаемых от дальнейшего использования этого объекта, сравнить полученную величину с его чистой продажной ценой и на сумму, являющуюся большей из этих величин, сделать корректирующие записи: *Дебет «Прочие расходы», Кредит «Основные средства»; Дебет «Амортизация основных средств», Кредит «Прочие доходы»*.

4. Различия в определении срока полезного использования. В соответствии с ПБУ 6/01 срок полезного использования основных средств определяется исходя из условий, в целом практически не отличающихся от МСФО 16. Вместе с тем небезызвестен факт, что на практике при определении срока полезного использования объектов основных средств предприятия руководствуются Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002г., № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы». В случае, если реальный срок полезного использования объекта основных средств отличается от регламентаций Классификатора, при трансформации отчетности должна быть сделана коррекция сумм начисленной амортизации. Если сумма амортизации, рассчитанная в соответствии реальным сроком полезного использования, окажется больше той, что была определена исходя из срока Классификатора, то на сумму разницы необходима корректирующая проводка: *Дебет «Затраты на производство», Кредит «Амортизация основных средств»*.

Если сумма амортизации, рассчитанная в соответствии реальным сроком полезного использования, окажется меньше определенной исходя из срока Классификатора, приведенная выше корректирующая проводка на сумму разницы должна быть записана методом «красное сторно».

В отличие от МСФО 16, ПБУ 6/01 не содержит рекомендации периодического пересмотра срока полезного использования. МСФО 16 подчеркивает, что срок реального полезного функционирования, в течение которого объект основных средств приносит экономические выгоды, может быть как больше, так и короче предполагаемого вследствие таких факторов, как изменения на рынке выпускаемой продукции, моральное устаревание объекта основных средств и т.п. Если для приведения отчетности в соответствии с МСФО необходим пересмотр срока полезного использования, проводки по корректировке начисленной амортизации аналогичны приведенным выше.

5. *Амортизация основных средств.* Перечень способов амортизации основных средств, допускаемых по ПБУ 6/01 не противоречит МСФО 16, поскольку последний регламентирует три качественно различных способа: равномерное списание (линейный способ в российском учете); начисление больших сумм амортизации в первые годы использования объекта и их уменьшение в последующие годы (способы уменьшаемого остатка и по сумме чисел лет срока полезного использования); начисление амортизации пропорционально объему выпущенной продукции. Вместе с тем является общеизвестным тот факт, что на практике отечественные организации используют лишь линейный способ в целях сближения финансового учета с требованиями Налогового кодекса. Очевидно, что далеко не все объекты основных средств в течение срока полезного использования равномерно переносят свою стоимость на затраты производства. По таким объектам в целях трансформации отчетности необходимо скорректировать суммы начисленной амортизации в большую сторону: *Дебет «Затраты на производство», Кредит «Амортизация основных средств»*, или выполнить эту проводку методом красного сторно при корректировке начисленной амортизации в меньшую сторону. Корректирующими со счетом *«Амортизация основных средств»*, могут быть также счета вложений во внеоборотные активы или расходов в зависимости от назначения и сферы использования корректируемого объекта основных средств.

В соответствии с ПБУ 6/01 разрешается списывать на затраты производства по мере отпуска в эксплуатацию без начисления амортизации объекты, стоимостью до 10000 руб. (или иного лимита, оговариваемого в учетной политике), а также книги, брошюры и т.п. издания, что также не соответствует МСФО 16. Для МСФО 16 не характерно использование конкретных числовых критериев, так как такие критерии могут не удовлетворять одновременно деятельности различных типов организаций. При этом в целях предотвращения больших расходов по амортизации не крупных объектов МСФО 16 разрешает по усмотрению бухгалтера учитывать такие объекты в составе материально-производственных запасов. При трансформации отчетности в соответствии с МСФО необходимо сделать корректирующие проводки по переклассификации данных объектов учета: *Дебет «Запасы», Кредит «Основные средства»*.

По правилам ПБУ 6/01 амортизация не начисляется по объектам жилищного фонда и внешнего благоустройства. В соответствии с МСФО не подлежат амортизации только те объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются — земельные участки и объекты природопользования. Так как перечисленные выше объекты не относятся к указанной категории при трансформации отчетности целесообразно сделать проводки по начислению амортизации указанных объектов: *Дебет «Прочие расходы», Кредит «Амортизация основных средств»*.

Не соответствует МСФО 16 и амортизируемая стоимость объекта основных средств, определяемая отечественным законодательством. По ПБУ 6/01 амортизации подлежит первоначальная или скорректированная в результате переоценки восстановительная стоимость основных средств. В соответствии с МСФО 16 амортизируется первоначальная или восстановительная стоимость за вычетом ликвидационной стоимости. Если амортизируемая стоимость объекта основных средств по МСФО 16 оказывается меньше, чем первоначальная или восстановительная, должна быть соответственно уменьшена и сумма начисляемой амортизации. Это обуславливает необходимость записать способом «красное сторно» корректирующую проводку: *Дебет «Затраты на производство», Кредит «Амортизация основных средств»*.

Перечисленные корректировки устраняют различия в правилах учета объектов основных средств по российским нормативным документам и МСФО. После осуществления указанных проводок оценка основных средств в бухгалтерском балансе будет достоверной с точки зрения принципов учета МСФО. Вследствие взаимосвязи объектов учета корректировки основных средств приведут к изменениям и других объектов учета. Вместе с тем для того, чтобы финансовая отчетность организации полностью соответствовала МСФО необходимо устранение отличий в регламентациях российских и международных стандартов по всем учетным объектам.