

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

РАБОТА ПРОВЕРЕНА
Рецензент, АО «Трубодеталь»,
Начальник Отдела по экономическому
планированию и анализу
_____ Е.В. Петрова
«11» декабря 2017 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав. кафедрой
_____ И.И. Просвирина
«__» _____ 2017 г.

АДАПТАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА К ТРЕБОВАНИЯМ МСФО
(НА ПРИМЕРЕ РОССИЙСКИХ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ)

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ–38.04.01.2018.985.ВКР

Руководитель ВКР, доцент
_____ Т.Н. Мызникова
_____ 2017 г.

Автор ВКР, студентка группы ЭУ-378
_____ Н.И. Полякова
_____ 2017 г.

Нормоконтролер, старший преподаватель
_____ М.И. Лаврова
_____ 2017 г.

Челябинск 2018

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет
(национальный исследовательский университет)»
Высшая школа экономики и управления
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита
Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»
Магистерская программа «Бухгалтерский учет, налогообложение,
анализ и аудит»

“УТВЕРЖДАЮ”

Заведующий кафедрой,
д.э.н., профессор

_____ И.И. Просвирина
_____ 29.09.2017 г.

ЗАДАНИЕ
на выпускную квалификационную работу
студента
Полякова Наталья Игоревна
группа ЭУ–378

1 Тема работы: «Адаптация бухгалтерского учета к требованиям МСФО (на примере российских промышленных предприятий)»
утверждена приказом по университету от 25.12.2017 № 2438

2 Срок сдачи студентом законченной работы 15 января 2018 г.

3 Исходные данные к работе:

Цель исследования:

Разработка рекомендаций по адаптации бухгалтерского учета на АО «Трубодеталь» к требованиям МСФО.

Теоретической основой исследования явились:

Труды российских и зарубежных ученых в области теории и практики адаптации бухгалтерского учета к требованиям МСФО.

Нормативно-правовая основа исследования:

Законодательные и нормативно-правовые документы (федеральные законы, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, приказы Министерства финансов РФ), научные публикации (статьи, материалы конференций, монографии и др.), международные стандарты финансовой отчетности, а также зарубежные стандарты учета и отчетности.

Информационная основа исследования: российские стандарты бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности, статистические и аналитические материалы, материалы, опубликованные в научных и периодических источниках литературы, диссертационные исследования, данные глобальных и локальных компьютерных сетей.

4 Перечень вопросов, подлежащий разработке:

- выявить отличия бухгалтерского учета по РСБУ и МСФО;
- исследовать определения «элементы отчетности», «учетная система», «адаптация», «трансформация»;
- провести анализ существующих методик адаптации бухгалтерского учета, выполненных в системе РСБУ к требованиям МСФО;
- сформулировать рекомендации по адаптации бухгалтерского учета, построенного в соответствии с РСБУ к требованиям МСФО на примере промышленного предприятия – АО «Трубодеталь».

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

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

Общее количество иллюстраций – слайдов.

6 Дата выдачи задания – 26.05.2017 г.

Руководитель _____ Т.Н. Мызникова

Задание принял к исполнению _____ Н.И. Полякова

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Срок выполнения этапов работы	Отметка руководителя о выполнении
Обсуждение темы	22.05.2017-26.05.2017	Выполнено
Обсуждение задания	22.05.2017-26.05.2017	Выполнено
Обсуждение плана работы	25.09.2017-30.09.2017	Выполнено
Обсуждение списка литературы	25.09.2017-30.09.2017	Выполнено
Первая глава	09.10.2017	Выполнено
Вторая глава	23.10.2017	Выполнено
Третья глава	13.11.2017	Выполнено
Введение, заключение реферат	20.11.2017	Выполнено
Оформление приложений	20.11.2017	Выполнено
Подготовка доклада, раздаточного материала	04.12.2017	Выполнено
Получение отзыва и рецензии	11.12.2017	Выполнено
Прохождение нормоконтроля	18.12.2017-25.12.2017	Выполнено

Заведующий кафедрой _____ И.И. Просвирина

Руководитель работы _____ Т.Н. Мызникова

Студент _____ Н.И. Полякова

РЕФЕРАТ

Полякова Н.И. Адаптация бухгалтерского учета к требованиям МСФО (на примере российских промышленных предприятий)

Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ–378, 2017. – 136 с., 39 табл., 5 рисунков, библиогр. список – 82 наим., 6 прил.

Объект исследования – российские промышленные предприятия, внедряющие международные стандарты финансовой отчетности.

Предмет исследования – адаптация бухгалтерского учета АО «Трубодеталь» составленного по РСБУ к требованиям МСФО.

Цель выпускной квалификационной работы – разработка рекомендаций по адаптации бухгалтерского учета в АО «Трубодеталь» к требованиям МСФО.

Выпускная квалификационная работа состоит из трех разделов. В первом разделе выполнена сравнительная характеристика бухгалтерского учета по российским и международным стандартам. Во втором разделе проведено сопоставление финансовых результатов деятельности предприятия АО «Трубодеталь» по РСБУ и МСФО. В третьем разделе представлена авторская методика трансформации бухгалтерского учета АО «Трубодеталь» к требованиям МСФО и в качестве рекомендации проведенного исследования проведена оценка рисков внедрения МСФО на предприятии.

Практическая значимость работы заключается в том, что разработанные рекомендации включены в учетную политику АО «Трубодеталь» для повышения объективности информации для внешних пользователей.

Предложенные мероприятия по адаптации бухгалтерского учета к требованиям МСФО внедрены в деятельность АО «Трубодеталь», имеется Акт о внедрении.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	7
1 СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА УЧЕТНЫХ СИСТЕМ ПО РСБУ И МСФО	14
1.1 Учетная система и среда ее функционирования	14
1.2 Проблемы и правила признания учетных объектов и элементов финансовой отчетности	28
1.3 Сравнительный анализ учетных систем по РСБУ и МСФО	35
2 ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА АО «ТРУБОДЕТАЛЬ»	43
2.1 Учетная политика организации и отражение учетных объектов	44
2.2 Формирование расходов с учетом требований МСФО	55
2.3 Сопоставление финансовых результатов предприятия по РСБУ и МСФО	66
3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ АО «ТРУБОДЕТАЛЬ» В СООТВЕТСТВИИ С МСФО	85
3.1 Методика адаптации бухгалтерского учета на АО «Трубодеталь» к требованиям МСФО	85
3.2 Оценка рисков внедрения МСФО для АО «Трубодеталь»	98
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	105
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	107
ПРИЛОЖЕНИЯ	115
ПРИЛОЖЕНИЕ А Научная статья «Необходимость трансформации РСБУ в соответствии МСФО»	115
ПРИЛОЖЕНИЕ Б Элементы финансовой отчетности и правила их признания	123
ПРИЛОЖЕНИЕ В Бухгалтерский баланс предприятия АО «Трубодеталь»	128

ПРИЛОЖЕНИЕ Г Отчет о финансовых результатах АО «Трубодеталь»	130
ПРИЛОЖЕНИЕ Д Трансформационные корректировки для целей последующей консолидации	131
ПРИЛОЖЕНИЕ Е Акт внедрения методики адаптации РСБУ к МСФО рассмотренный комиссией экономической службы АО «Трубодеталь».....	135

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования. В современных условиях, характеризующихся преодолением последствий кризисных явлений и политической нестабильности, российская экономика испытывает острую потребность в привлечении инвестиционных источников финансирования. В свою очередь инвесторами и кредиторами предъявляются повышенные требования к информационным данным, касающихся деятельности российских организаций потенциальных объектов инвестирования.

В связи с этим, одним из главных источников информационных сведений о функционировании организаций-объектов инвестирования в целом и о качестве их финансовых данных выступает бухгалтерская финансовая отчетность. Финансовая отчетность должна обладать качественными характеристиками такими как понятность, уместность, важность, надежность, нейтральность и сопоставимость.

В международной практике доверием инвесторов пользуются корпоративная отчетная информация, подготовленная в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО), в связи с тем, что данные стандарты позволяют сформировать бухгалтерскую отчетность, объективно отражающие показатели финансового состояния хозяйствующего субъекта.

Помимо этого, применение правил МСФО стимулирует улучшение делового климата в нашей стране и повышает уровень уверенности российских организаций. У организаций появляется возможность повысить собственные конкурентные преимущества за счет обеспечения прозрачной и надежной информацией заинтересованных пользователей. Инвесторы могут получить информацию, благодаря которой можно оценить объект возможных вложений. Все это способствует установлению взаимного доверия между Россией и международным сообществом, Значение применения международных стандартов финансовой отчетности, описаны в приложении А.

Проблема адаптации российской бухгалтерской отчетности (далее – РСБУ) к международным стандартам актуальна и потому, что МСФО дает возможность не только получить наиболее достоверную информацию о финансовом состоянии организации, но и позволяет дать полный анализ о ближайших перспективах ее развития. Эта информация необходима организации для создания имиджа прозрачности и открытости для принятия разнообразных управленческих решений.

Помимо действия Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» № 208-ФЗ от 27.07.2010 (в ред. от 5.05.2014), который обязывает определенным организациям представлять отчетность по МСФО, необходимость в этом также создается условиями мирового рынка [6]. Основными причинами являются привлечение зарубежных инвестиций и постепенное расширение границ деятельности организации за пределами страны.

В данный момент системы учета между МСФО и РСБУ идут на сближение стандартов. Тем ни менее на практике в них существуют различия, особенно они заметны в подходах формирования финансовой отчетности. Основной отличительной чертой РСБУ и МСФО является то, что РСБУ нацелено на правильное формирование налоговой отчетности. МСФО же основное внимание отдает инвесторам и кредиторам, поэтому отчетность формируется с соблюдением их интересов. Принципиальные отличия МСФО и РСБУ остаются неизменными, так как они служат разным целям. Финансовая информация не в состоянии полностью удовлетворить потребности любых пользователей.

Однако принципы ее формирования свидетельствуют о том, что бухгалтерские отчеты должны быть более информативными, содержать необходимую дополнительную информацию, удовлетворяющую максимум потребностей ее пользователей. Принципы также устанавливают, что финансовое положение, зависящее от имеющихся в распоряжении организации экономических ресурсов, их размещения и ликвидности, способности адаптироваться к изменениям внешней среды, определяются отчётным бухгалтерским балансом. Существуют и другие бухгалтерские отчёты, характеризующие и дополняющие информацию об изменении

финансового положения субъекта хозяйствования, в частности: Отчеты о финансовых результатах, Отчеты о движении капитала, Отчеты о движении денежных средств и дополнений к данным бухгалтерской отчетности.

Большинство российских организаций испытывают трудности при переходе на МСФО:

- отсутствие высококвалифицированного персонала. На сегодняшний момент на рынке труда недостаточно компетентных специалистов в сфере МСФО. Отсутствие профессионального уровня знаний у российских бухгалтеров, вынуждают руководителей обращаться к аудиторским и консалтинговым организациям за помощью в составлении международной отчетности. Работодателям необходимо провести переподготовку бухгалтерских кадров;

- повышение кадрового потенциала организации. Именно психологический потенциал определяет успешность изменения менталитета бухгалтеров, которые осуществляют бухгалтерский и налоговый учет по строго регламентированным правилам в соответствии с правовой нормой, а не по принципу «профессиональное суждение», которое широко используется в МСФО;

- языковой барьер. Официальным языком международной стандартной финансовой отчетности является английский язык. Достаточно трудными для восприятия являются оригинальные тексты МСФО без разъяснения новых понятий и терминологии;

- уклонение руководства организации от предоставления достоверной и прозрачной информации о финансовом состоянии. Отчетность по МСФО должна соответствовать реальной деятельности организации, раскрывать информацию о ведении бизнеса, которую большинство собственников считают коммерческой тайной. Многие российские организации к этому не готовы;

- высокие издержки. Значительными расходами на подготовку отчетности по МСФО являются затраты на наем и обучение персонала, а также на консультационные и аудиторские услуги. Заработные платы высококвалифицированных бухгалтеров, способных понимать и применять МСФО и имеющих сертификаты,

подтверждающие эти знания, гораздо выше, чем у других финансовых специалистов;

– своевременное предоставление информации, комментариев и разъяснений.

В условиях постоянного обновления МСФО и введением ряда экономических и юридических терминов возникает необходимость оперативно адаптироваться в окружающей обстановке. Сегодня на подготовку отчетности по международным стандартам у организаций уходит достаточно много времени, и данные теряют свою актуальность;

– ведение трех вариантов учета: управленческого, бухгалтерского и налогового. Разделение учета на управленческий, бухгалтерский и налоговый является общепринятым в мировой практике. С учетом такого принципа построения учета и создавались МСФО;

– отсутствие программного обеспечения для составления отчетности по МСФО. Имеющаяся техническая база не позволяет корректно вести учет;

– неустойчивость и противоречивость законодательства Российской Федерации. Коллизия нормативных актов вызывает массу всевозможных разночтений, неясностей, несогласованностей, неточностей, дает нередко простор для волюнтаристских действий;

– различия между положениями и требованиями РСБУ и МСФО. Основные различия между МСФО и РСБУ обусловлены исторически сложившимися целями использования информации, содержащейся в финансовой отчетности. Конечными пользователями финансовой информации, составленной в соответствии с международными стандартами, в первую очередь являются потенциальные и существующие инвесторы, а также финансовые институты. Составление отчетности по РСБУ, прежде всего, преследует фискальные цели, данная информация необходима налоговым органам и органам государственного управления и статистики. В связи с этим принципы составления финансовой отчетности по международным и российским стандартам развивались в разных направлениях [61, с.3];

– отсутствие анализа и информации по практическому применению МСФО российскими организациями. Не хватает положительного опыта ведения бухгалтерского учета по международным стандартам финансовой отчетности;

– обобщенное восприятие МСФО. Международные стандарты финансовой отчетности не обладают четкостью и конкретностью, предусматривают наличие различного количества альтернатив в отражении фактов хозяйственной деятельности, что в свою очередь вызывает ряд трудностей у бухгалтеров;

– политика налоговых органов Российской Федерации в формировании бухгалтерской отчетности. Инспекции налоговой службы в основном заинтересованы в информации, позволяющей проконтролировать исчисление налогов согласно правилам налогообложения. Предоставляемые отчеты налогоплательщиков для целей налогообложения заведомо предвзяты, так как они стремятся минимизировать налоги, спрятать убытки или улучшить показатели баланса. Невозможно определить реальное финансовое состояние организации, интересующее инвесторов, акционеров и кредиторов. Акцент при формировании отчетной информации на потребности налоговиков является препятствием для приведения национальных бухгалтерских стандартов в соответствие с МСФО, ориентированными на формирование информации, необходимой для принятия экономических решений;

– нестабильная экономическая обстановка. В настоящее время бухгалтерский учет ведется в условиях экономического кризиса, роста инфляции, приостановки производственной деятельности, неплатежей. Все это в совокупности с общей неблагоприятной ситуацией в России ведет к распространению такого явления, как «двойная бухгалтерия».

Теоретической и методологической основой исследования послужили труды зарубежных и российских ученых в области экономики, финансов и бухгалтерского учета. Проблема применения МСФО в России затронута в трудах М.И. Баканова, В.В. Бочарова, Н.П. Радковской, М.В. Романовского, Е.С. Стоянова, К. Уолш, А.Д. Шеремет и других [25, 28, 66, 68, 75, 80, 78].

Целый ряд исследований процессов перехода на МСФО принадлежит российским ученым Т. Ю. Дружиловской, В. Ф. Палию, О. А. Рыбалко, О. В. Соловьевой и других [33, 61, 69, 74].

Объект исследования – российские промышленные предприятия, внедряющие международные стандарты финансовой отчетности.

Предметом исследования является адаптация бухгалтерского учета АО «Трубодеталь» составленная по РСБУ к требованиям МСФО.

Цель исследования – разработка рекомендаций по адаптации бухгалтерского учета на АО «Трубодеталь» к требованиям МСФО.

Для достижения поставленной цели разработаны задачи:

- 1) сравнить учетные системы по РСБУ и МСФО;
- 2) оценить принципы бухгалтерского учета на предприятии АО «Трубодеталь»;
- 3) разработать методику адаптации бухгалтерского учета на АО «Трубодеталь» к требованиям МСФО.

Научной новизной настоящей исследовательской работы является дополнение понятийного аппарата в части определения понятия учетной системы, элементов финансовой отчетности, адаптации, трансформации и разработка модели адаптации бухгалтерской отчетности по РСБУ к МСФО.

Практическая значимость работы – разработанный план счетов и таблицы соответствия типовых операций.

Теоретико-методологической основой исследования послужили научные труды ведущих зарубежных российских и исследователей и ученых, посвященные теории и практике бухгалтерского учета, в том числе адаптации финансовой отчетности, публикации зарубежных и российских периодических изданий, а также общеэкономическая и специальная литература по совпадающей и смежной с выбранным направлением исследования тематике.

При написании работы были использованы методы: монографический, сравнения, группировки, анализа, табличный, графический, экстраполяции и другие.

Работа состоит из введения, где обоснована актуальность темы исследования, определены объект, предмет, сформулирована цель и задачи ее достижения, а также обоснована научная новизна и представлена практическая значимость настоящего исследования.

В первой главе рассмотрены теоретические аспекты адаптации РСБУ и МСФО на промышленном предприятии. Во второй главе на основе бухгалтерской отчетности промышленного предприятия АО «Трубодеталь» выявлена необходимость и целесообразность адаптации российских форм отчетности к требованиям МСФО. В третьей главе представлена «Методика адаптации бухгалтерского учета на АО «Трубодеталь» к требованиям МСФО» и оценены риски ее внедрения. В заключении сделаны основные выводы по работе.

1 СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА УЧЕТНЫХ СИСТЕМ ПО РСБУ И МСФО

1.1 Учетная система и среда ее функционирования

Существует «несколько десятков определений системы» [30, с. 45], используемых в зависимости от контекста, области знаний и целей исследования. Несмотря на различия формулировок, все они в той или иной мере опираются на исходный перевод греческого слова *systema* – целое, составленное из частей, соединенное. И.Н. Дрогобыцкий выделяет три признака системности: целостность, источник этой целостности и связи между частями – и дает такое определение: «Система – это сущность, которая в результате взаимодействия ее частей может поддерживать свое существование и функционирование как единое целое» [30, с. 44].

С позиции системного подхода любая учетная система представляет собой процессную информационную систему, состоящую из множества составных элементов, которые являются тоже системами, но уже низшего ранга. Поскольку бухгалтерский учет призван отражать и контролировать разнохарактерные экономические процессы, явления, средства во всем их многообразии, на всех уровнях экономики, удовлетворяя конкретные цели различных пользователей, постольку возникает необходимость в учетных системах разной сложности информационной вместимости и наполненности, следовательно, возможна классификация этого учетного множества. Например, по уровням экономики можно выделить на макроуровне систему национальных счетов, на микроуровне – учетную систему организации, на мезоуровне – учетную систему группы взаимосвязанных организаций, на мегауровне – учетную систему International GAAP или US GAAP и т.д.

Под методологией учета следует понимать «свод правил и принципов, сущность и интерпретация которых определяют все последующие действия,

осуществляемые в информационном поле бухгалтерского учета» [32, с. 27]. Принцип бухгалтерского учета – это «изначально заданный набор возможностей в решении той или иной научной или практической задачи». Базовый набор принципов бухгалтерского учета определен пп. 5, 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) в виде допущений и требований. В отличие от учетных принципов бухгалтерские правила обязательны для исполнения и их интерпретация не допускается. К правилам бухгалтерского учета следует отнести элементы метода бухгалтерского учета (счета, двойная запись, документация, инвентаризация, калькуляция, оценка, балансовое обобщение, свод показателей в целях пользователей).

Технология учетного процесса определяет формы учета (например, журнально-ордерная или автоматизированная) – это порядок фиксирования хозяйственных операций, их учетная регистрация, обобщение и составление отчетности. Таким образом, систему бухгалтерского учета необходимо рассматривать на национальном уровне, поэтому следует говорить о национальных системах учета, которые постепенно интернационализируются и в будущем, может быть, объединятся в международную систему учета. Формируя учетную систему хозяйствующего субъекта, требуется учитывать, в какой национальной системе бухгалтерского учета она будет работать.

В узком смысле – это учетная система конкретной организации, ее структурных подразделений, которая зависит от специфики деятельности в том числе. В широком смысле учетная система абстрагируется от одной организации, формируя принципы, методы, подходы, универсальные для сложноорганизованных субъектов хозяйствования, например на уровнях холдинговых структур, региональных отраслевых комплексов, транснациональных корпораций и др., что обосновывается развитием постиндустриальной экономики, отличающейся дифференциацией экономических отношений, глобализацией, существенным ростом информационных технологий, возникновением новых объектов бухгалтерского учета.

Автором определено понятие учетная система – это комплекс правил и принципов по регистрации, обобщению и анализу учетных данных хозяйствующего субъекта.

Необходимо определить базовые философские категории «подсистема», «структура системы», «элемент системы» по отношению к исследуемой единой учетной системе группы взаимосвязанных организаций (далее – группа) и бухгалтерским категориям. Основной структурной подсистемой учетной системы группы является обособленное направление развития бухгалтерского учета, сохраняющее свою автономию в единой учетной системе и имеющее свою собственную эволюционную траекторию и исторические тенденции. В счетоведении по отношению к обособляющимся направлениям развития бухгалтерского учета применяются формулировки: «вид счетоводства», «система счетоводства» [50], «ветвь учета» [72], «вид учета» [58, 72, 78], «учетная система» [72]. Однако следует согласиться с Л.В. Перекрестовой, что «чаще всего структурные единицы учета называют «видами учета», причем признаки «вида» не субординированы. Отдельные описания видов имеют суммативный характер, т.е. вне классификационного дерева перечисляются «виды учета», выделенные по несопоставимым признакам» [50].

К необходимым элементам единой учетной системы группы следует отнести кадровый, информационно-ресурсный, технологический, организационный, информационно-коммуникационный и институциональный факторы построения взаимодействия видов бухгалтерского учета. Данные факторы представляют собой сочетание элементов единой учетной системы, обеспечивающих производство релевантной учетной информации. Для единой учетной системы группы характерно не только наличие связей и отношений между элементами и подсистемами, которые ее образуют, но и неразрывное единство со средой, во взаимосвязи с которой она проявляет свою целостность. Развитие учетных систем на всех уровнях экономики связано с их усложнением, ростом внутреннего многообразия.

При установлении взаимосвязей и взаимодействия единой учетной системы группы с внешней средой следует строить «черный ящик» и формулировать сначала параметры «выхода» (результатирующей и воспринимаемой информации), затем определять воздействие факторов микросреды, требования к «входу» (первичной информации), каналы обратной связи (требования пользователей учетной информации) и в последнюю очередь проектировать параметры учетного процесса.

При построении единой учетной системы группы нужно четко сформулировать требования пользователей и только после этого определять стратегические требования к элементам системы. Представляя учетную систему в качестве «черного ящика», мы признаем когнитивные (познавательные) ограничения понимания огромного числа возможных состояний, доступных сложной системе в любой момент времени. Однако при этом допускается возможность манипулирования некоторыми входными сигналами и наблюдения некоторых результатов работы системы на выходе. Если выходные сигналы непрерывно сравниваются с конкретными желаемыми величинами, то некоторые реакции системы могут быть определены с точки зрения их влияния на входные сигналы «черного ящика», с тем чтобы сохранить учетную систему в управляемом состоянии. Изменения в учетной системе предполагают одновременное сбалансированное развитие всех основных ее элементов, так как итоговая эффективность зависит от каждого из них. Противоречия между требованиями к учетной системе со стороны внешней и внутренней среды группы и ограниченными возможностями дисциплинарных методов определяют основные направления ее адаптации к изменениям внутренних и внешних условий. Использование эволюционного подхода к исследованию учетной системы группы позволяет выделить многочисленные факторы и приоритетные направления, оказывающие непосредственное влияние на ее дальнейшее развитие. Процесс развития в марксистско-ленинской теории рассматривался как особая форма движения, характеризуемая тремя философскими категориями: количество, качество, структура. Количественные изменения – это увеличение

или уменьшение составных частей данного целого, выражаемые увеличениями или уменьшениями их числовых значений, приводящих на определенных этапах их измерения к качественному скачку. Структурные изменения – это изменения взаимоотношения составных частей, которые не всегда должны сопровождаться увеличением или уменьшением их числа, при этом они также играют причинную роль в качественных изменениях. Саморазвитие предполагает накопление структурной информации и, как следствие, изменение структуры.

Интеграционные процессы в учетных системах хозяйствующих субъектов подвергались рассмотрению со стороны организации информационных учетных систем в контексте возможностей информационных технологий. Дальнейшие разработки были посвящены вопросам развития теоретических и методологических положений по совершенствованию автоматизации технологий бухгалтерского учета. Точка зрения на раскрытие вопросов интеграционного взаимодействия учетных пространств только в контексте рассмотрения отдельных методов прикладной организации информационных учетных систем является ограниченной, так как фокусирует внимание исключительно на возможностях и инструментах информационных технологий. Интеграция видов учета происходит под воздействием многочисленных факторов и обстоятельств на всех этапах учетного процесса. Следовательно, и понятие «интеграция» может и должно применяться к ключевым структурным и функциональным компонентам учетных систем. Процессы объединения различных учетных систем обуславливаются в настоящее время не столько возможностями развития средств связи, передачи данных и вычислительной техники, сколько стремительным ростом процессов глобализации мирового хозяйства, слияний и поглощений, созданием крупных национальных и транснациональных корпораций вследствие естественных интеграционных процессов концентрации производства, капитала и реструктуризации экономики. Подобные интегрированные организационно-экономические структуры превратились в один из важнейших объектов бухгалтерского учета. При этом горизонтальная и вертикальная интеграции реализуются на различных уровнях – это объединение неза-

висимых в правовом отношении хозяйствующих субъектов, как по собственной инициативе, так и по инициативе государства расположенных в различных регионах, осуществляющих свою деятельность на межрегиональном, международном уровнях. Изучение отечественной и зарубежной практики ведения бухгалтерского учета позволяет выработать современный подход к формированию учетной системы сложноорганизованного хозяйствующего субъекта, способствующий более активному развитию интегрированных структур как на отечественном, так и на международном рынках. Заинтересованность многих российских организаций в привлечении зарубежных инвесторов, выходе на международные рынки капитала, установлении партнерских отношений с иностранными контрагентами и необходимость более активного включения России в международное экономическое сообщество явились предпосылками признания МСФО ориентиром реформирования отечественной системы бухгалтерского учета и отчетности. Это создает новый пласт учетных проблем, актуализирующих теоретические положения и практические рекомендации методологии формирования и развития единой учетной системы группы.

При разработке принципов функционирования единой учетной системы учитываются требования бизнеса, а также нормативных документов, регулирующих ведение учета и составление отчетности по РСБУ и МСФО.

В связи с влиянием экономических и политических процессов учет разделился на несколько направлений, которые, в свою очередь, сформировали устойчивые модели учета:

- англо-американская;
- континентальная;
- латино-американская.

Существует два основных объяснения: вариативность норм бухгалтерского учета и отсутствие необходимых предписаний. Но главное, за счет чего появилась такая возможность выбора – это введение в практику отечественного учета основополагающего принципа англо-американской школы – принципа «достоверного

и добросовестного взгляда», для обеспечения которого допускается отход от бухгалтерских норм и следование профессиональному суждению бухгалтера [32].

Англо-американская модель учета имеет свою особенность – бухгалтерский учет регулируется профессиональными негосударственными организациями. В эту группу входят такие страны, как Великобритания и США. Данные страны – основные локомотивы развития капиталистической системы.

В данном случае регламентацией бухгалтерского учета и его основ стал рынок, а именно общественные объединения профессиональных бухгалтеров, которые вырабатывали свои основные принципы, стандарты учета, порядка предоставления отчетности, основываясь на опыт, собственные знания, квалификацию, требования рынка (крупных акционерных предприятий).

На сегодняшний день в странах англо-американской модели регулированием учета занимаются профессиональные объединения бухгалтеров, такие как: Комитет по стандартам финансового учета (FASB), Сертификация Международных Профессиональных бухгалтеров (CAP). Считается, что организация публикует достоверную отчетность, ссылаясь на стандарты профессиональных объединений и их профессиональное суждение. Государство, в свою очередь, утверждает стандарты, либо вырабатывает только основные законы, разработанные данными объединениями. Частичным регулированием порядка предоставления и состава информации в отчетности занимаются профильные министерства (Государственная комиссия США по регулированию деятельности акционерных предприятий). Минусом данной модели учета является то, что профессиональных организаций бухгалтеров образовалось достаточно много. Отчетность составляется, в большей степени, опираясь на профессиональное суждение бухгалтера, а не на государственные стандарты. И каждая организация, формируя свои стандарты, имеет рациональное, обоснованное мнение. Это приводит к тому, что образуется противоречие в возможности сформировать единые правила формирования финансовой отчетности и принципы. Поэтому есть реальная потребность в единых правилах учета, решением которой стали МСФО.

Континентальная модель учета включает в себя страны Европейского союза (ЕС). Ее разновидностью является латино-американская модель учета. Для континентальной модели характерно государственное регулирование отношений посредством законов, т.е. прерогатива формирования стандартов учета осталась за государством. Основным донором организаций являлись банки, а не рынок в целом, поэтому отчетная информация была достаточно закрытой.

Главной целью латино-американской модели является формирование достоверной информации о налогооблагаемой базе, т.к. модель связана с первостепенным значением законов и нормативных актов. Ключевое звено данной модели – уплата налогов, т.к. они являются основным источником дохода государства. В ее состав входят страны Латинской Америки, а также и Российская Федерация. Итогом явилось появление потребности в единых принципах (стандартах) предоставления отчетности широкому кругу пользователей. Эти принципы должны были быть понятны каждому, каждой стране. Для этого и понадобилась система МСФО, разработанная специалистами разных стран, основываясь на их профессиональном суждении, а именно: опыте, знании, квалификации, основных требованиях законодательства и рынка. Основываясь на истории развития бухгалтерского учета, можно сказать, что именно профессиональное суждение формировало учет, а также научную систему вообще. Бухгалтеры, накапливая опыт, анализируя повторяющиеся специфические хозяйственные операции, составляли принципы и стандарты. В последующих периодах развития бухгалтерского учета принятые правила принимались как база всего учета и обязательны были для выполнения. На сегодняшний день, профессиональное суждение уже требуется для того, чтобы найти правильное решение в ситуации неопределенности. В России же профессиональное суждение как категория бухгалтерского учета впервые была обозначена в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, которая утверждена Приказом Минфина России от 01.07.2004 г. № 180. Причем в данном документе подчеркивается только необходимость развития навыков профессионального суждения при квалификации,

стоимостном измерении, квалификации и оценки значимости (существенности) фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерского учета, отчетности и аудита. Однако, сущность самого понятия профессионального суждения, порядок его применения, обоснование различных его групп в современном учете не рассматриваются ни в указанной Концепции, ни в любом другом документе по регулированию отечественной системы учета и отчетности [51, с. 90]. В определениях разных российских авторов, данных понятию «профессиональное суждение», можно отметить важность и значимость данного объекта. По мнению С.А. Николаевой, профессиональное суждение представляет собой обоснованное профессиональное мнение бухгалтера относительно способов квалификации и раскрытия достоверной информации о финансовом состоянии, финансовых результатах деятельности организации и их изменении, оформляемого в виде документа, включаемого в учетную политику организации [33, с. 45].

Каждая страна составляет свой Кодекс этики. Например, «Кодекс этики» членов Института Профессиональных бухгалтеров РФ или Американской палаты бухгалтеров. Кодекс определяет обязательные для выполнения, принципы профессиональных бухгалтеров. К ним относятся:

- честность (целостность, неприкосновенность) в работе;
- объективность (недопустимость влияния интересов различных групп пользователей финансовой информации на профессиональное мнение бухгалтера);
- компетентность (обладание необходимыми профессиональными знаниями, позволяющими осуществлять бухгалтеру свою деятельность на качественном уровне в соответствии с действующими нормативно-правовыми актами, законодательством, техническим обеспечением учета и практикой; гарантировать пользователям получение финансовой информации, основанной на профессионализме бухгалтера);
- профессиональное поведение (осуществление своей деятельности в соответствии с действующим законодательством и нормативными актами – избегать противоречия между законом и своей деятельностью);

– конфиденциальность (ответственность за неразглашение коммерческой тайны или информации непредназначенной для ознакомления третьим лицам).

Применение данных принципов помогает бухгалтеру сохранять свою независимость, правильно определяя возникающие угрозы.

Объединяя «Кодекс этики» и профессиональное суждение с трансформацией РСБУ в МСФО делается аналогия. Простое сравнение бухгалтером стандартов РСБУ и МСФО, во время трансформации, не может быть без знания всех составляющих. Такой факт говорит о высоком профессионализме данных людей, их квалификации, опыте, которые, в свою очередь, формируют профессиональное суждение. Профессиональное суждение, оформляемое как система документов, включаемых в учетную политику организации. С его помощью осуществляется процесс реальной либерализации системы бухгалтерского учета, происходит совершенствование норм по бухгалтерскому учету.

При применении профессионального суждения в условиях нормативной неопределенности, многовариантности или противоречивых предписаний, бухгалтеру следует самостоятельно принимать решения исходя не столько из своих знаний, сколько из опыта и интуиции. Задача бухгалтера сводится не только к поиску альтернативных решений, но прежде всего к анализу их рисков и выбору между минимизацией возможных ожидаемых результатов (доходов) от принятого профессионального суждения.

Деятельность любой организации неразрывно связана с отражением движения потоков информации касательно денежных средств, материалов, задолженности, финансовых результатов и пр. Фиксирование данной информации предполагает разработку определенной системы, способной учесть те или иные явления. Этой системой выступает система учета.

Под учетом понимают систему сбора, регистрации и обобщения информации об определенных объектах.

Существует несколько подходов к выделению разновидностей учета. Как правило, говорят о бухгалтерском, налоговом, статистическом, производственном

учете. В свою очередь, в экономической литературе ряд авторов поддерживает деление бухгалтерского учета на финансовый и управленческий, другие не разграничивают данные категории, выступая против данного деления, третьи отождествляют производственный и управленческий учет и т.д. К наиболее ярким представителям противоположных позиций относят наших соотечественников, ученых Я.В. Соколова и В.Ф. Палия. Палий В.Ф. бухгалтерский управленческий учет отождествляет с внутрифирменным оперативным управлением финансово-хозяйственной деятельностью, направленным на удовлетворение информационных потребностей менеджеров организации, прежде всего, среднего уровня [60].

По мнению Я.В. Соколова, бухгалтерский управленческий учет не может существовать как научная дисциплина. Предметная область управленческого учета покрывается существующими научными и практическими дисциплинами, такими как производственный учет, анализ хозяйственной деятельности, производственное и финансовое планирование и т.д. [60]. На наш взгляд, системы управленческого и финансового учета не могут существовать обособленно полностью. В то же время их объединение на уровне способов учета отдельных пассивов, активов, расходов, доходов, способов формирования и анализа показателей отчетности невозможно из-за определенных различий в принципах и методах ведения отдельных видов учета. Отсюда можно сделать вывод о том, что системы финансового и управленческого учета едины на уровне первичного учета.

Основными объектами управленческого учета являются затраты (текущие и капитализируемые), расходы, доходы предприятия, результаты деятельности как результат сопоставления доходов и расходов. Основными вопросами бухгалтерского финансового учета являются следующие вопросы: «Когда произошла операция?», «Каково стоимостное выражение объекта бухгалтерского учета?», «Каким образом отражена операция в бухгалтерском учете?». Отсюда возникают проблемы признания объекта, оценки, проблема квалификации. Таким образом, каждая операция находит отражение в системе бухгалтерского учета и сопровождается датой, суммой и бухгалтерской проводкой. Все данные об имуществе, ис-

точниках имущества, расходах и доходах организации регистрируются с помощью системы бухгалтерского учета. Анализ основных объектов управленческого учета (расходов и доходов) осуществляется с помощью полученных и зарегистрированных данных в бухгалтерском учете. Таким образом, хочется подчеркнуть тесную связь этих двух наук [60].

С точки зрения можно выделить следующие виды учета на рисунке 1.

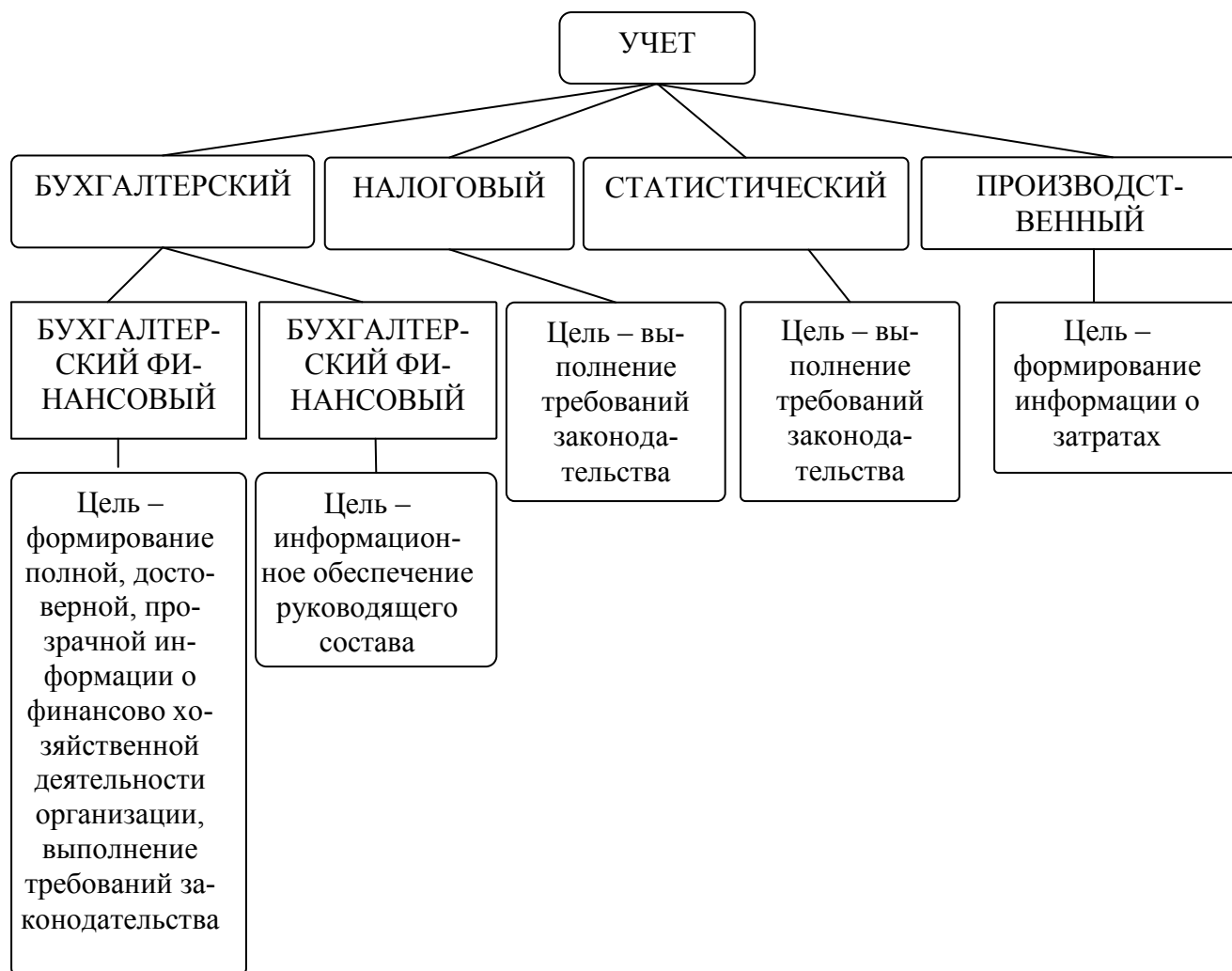


Рисунок 1– Виды учета

В организации различные виды учета зачастую представляют собой отдельные системы, взаимосвязь и взаимодействие между которыми отсутствует. Понимание, что любые виды учета не являются самоцелью, а должны в совокупности решать

необходимые задачи и служить средством для достижения успеха в бизнесе, создает предпосылки для изменения традиционного подхода к системе учета.

Сравнительная характеристика видов учета приведена в таблице 1.

Таблица 1 – Сравнительная характеристика видов учета

Критерий сравнения	Управленческий учет	Финансовый учет	Налоговый учет	Статистический учет	Производственный учет
1. Определение понятия	Система учета, планирования, контроля, анализа данных о затратах и результатах хозяйственной деятельности	Формирование документированной систематизированной информации об объектах бухгалтерского учета и составление на ее основе бухгалтерской отчетности	Система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в порядке, установленном НК РФ	Формирование систематизированной информации, предоставляемой в службу Росстат.	Система учета затрат предприятия в разрезе видов, мест возникновения, центров ответственности.
2. Обязательность ведения	Не является обязательным. Организуется по решению руководства	Требуется по законодательству о бухгалтерском учете	Обязателен для определения налоговой базы по налогу на прибыль	Требуется по законодательству	Не является обязательным. Организуется по решению руководства
3. Цель учета	Помощь менеджменту организации в планировании, управлении и контроле результатов финансово-хозяйственной деятельности	Формирование полной и достоверной о результатах финансово-хозяйственной деятельности для внешних пользователей; публичность отчетности	Формирование полной и достоверной о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, обеспечение информацией внешних и внутренних пользователей	Формирование информации для государственных органов	Помощь менеджменту организации в планировании, управлении и контроле затрат

Критерий сравнения	Управленческий учет	Финансовый учет	Налоговый учет	Статистическ. учет	Производств. учет
4. Основные потребители информации	Различные уровни внутрифирменного управления, состав которых заранее известен	Внешние пользователи (инвесторы, кредиторы, конкуренты и т.д.)	Фискальные органы государства	Государственные органы управления	Различные уровни внутрифирменного управления
5. Используемые измерители выдаваемой и получаемой информации	Любая информация как в денежном, так и в натуральном выражении	Любая информация как в денежном, так и в натуральном выражении	Денежное выражение налоговой базы	Любая информация как в денежном, так и в натуральном выражении	Любая информация как в денежном, так и в натуральном выражении
6. Частота отчетности	Зависит от решаемых задач, обычно понедельная или помесечная	Квартальная, полугодовая, годовая отчетность и отчетность за 9 месяцев	Квартальная, полугодовая, годовая отчетность и отчетность за 9 месяцев	Зависит от типа отчета (помесечная, квартальная, полугодовая, отчетность за 9 месяцев, годовая)	Зависит от решаемых задач, обычно понедельная или помесечная
7. Основной объект отчетности	Центры финансовой ответственности, места возникновения затрат	Активы, пассивы, доходы, расходы	Налог на прибыль	Зависит от типа отчета	Затраты

Принципы организации и оценки учетной системы имеют большое значение для развития современного предприятия. Сопоставление показателей использования учетной информации при принятии управленческих решений, принесших доход, и характеристик отдельных элементов учетной системы с суммой затрат на ее функционирование позволит оценивать эффективность учетной системы.

1.2 Проблемы и правила признания учетных объектов и элементов финансовой отчетности

Под элементом финансовой отчетности следует понимать группу однородных по экономическому содержанию и роли в процессе воспроизводства капитала агрегированных показателей, сформированных по данным бухгалтерского учета, характеризующих финансовое состояние организации на определенную дату и финансовые результаты деятельности организации за определенный период и отраженных в денежной оценке в балансе и отчете о прибылях и убытках [46].

В процессе изучения зарубежной и российской экономической литературы, а также законодательной базы России и международных стандартов было выявлено, что состав и термины, используемые для определения основных элементов финансовых отчетов, во всех моделях бухгалтерского учета одинаковы (с некоторыми оговорками).

Элементами учета хозяйствующего субъекта являются категории бухгалтерского учета характеризующие финансовое положение включающие активы обязательства, капитал и категории, характеризующие результаты деятельности, включающие доходы и расходы.

Первые три элемента связаны с представлением информации о финансовом состоянии организации и отражаются в балансе. Остальные – характеризуют результаты хозяйственной деятельности и отражаются в отчете о прибылях и убытках.

Все перечисленные элементы отражаются в финансовой отчетности только когда они удовлетворяют критерию признания.

Международным стандартам финансовой отчетности характерно наличие специального методологического приёма, называемого «признание элемента отчетности». В российской системе нормативного регулирования учета термин «признание» впервые появился в ПБУ 9/99 «Доходы организации».

Согласно МСФО «признание – это процесс включения в баланс или в отчет о прибылях и убытках учетного объекта, который подходит под определение одного из элементов и отвечает условию признания» [46].

МСФО устанавливают два условия, выполнение которых (при соответствии определению) позволяет признать учетный объект элементом отчетности:

Процедура признания учетного объекта в качестве элемента финансовой отчетности осуществляется на базе систематизированных данных бухгалтерского учета (информации соответствующих регистров бухгалтерского учета). Не каждый учётный объект, признанный в бухгалтерском учёте, может быть признан как элемент финансовой отчетности.

Учетные объекты, которые соответствуют определению, но не удовлетворяют хотя бы одному из условий признания, не должны отражаться в качестве статей соответствующих отчетов. Информация по таким объектам фиксируется в приложениях и пояснениях к отчетности.

Элементы финансовой отчетности, выделяемые МСФО, и правила их признания в соответствии с МСФО и РСБУ представлены в приложении Б.

Таким образом, правила признания элементов финансовых отчетов составляют одну из трудных проблем бухгалтерского учета и отчетности в рыночной экономике. Эти правила основаны на стоимостной оценке ценностей и связанных с этим рядом проблем.

Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике России предусматривается использование следующих видов оценки имущества:

– фактическая себестоимость (первоначальная стоимость) – сумма денежных средств или начисленная при приобретении или производстве объекта (или при учете кредиторской задолженности);

– текущая себестоимость (восстановительная стоимость) – сумма денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в настоящее время в случае необходимости замены какого-либо объекта;

– текущая рыночная стоимость (стоимость реализации) – сумма денежных средств или их эквивалентов, которая может быть получена в результате продажи объекта или при наступлении срока его ликвидации [44].

В п. 100 раздела «Принципы» Международных стандартов финансовой отчетности предложены следующие методы оценки активов: фактическая стоимость приобретения, восстановительная стоимость, возможная цена продажи, дисконтированная стоимость [46].

Анализ исследований, проводимых зарубежными и отечественными учеными, а также основных положений МСФО и российских стандартов позволил выделить следующие виды оценок, представленные в таблице 2.

Таблица 2 – Методы оценки, используемые при формировании финансовой отчетности

Методы оценки	Определение
Первоначальная стоимость	Это историческая стоимость, которая представляет выражение стоимостного количественного значения того или иного объекта бухгалтерского учета на основе фактической суммы денежных средств, их эквивалентов, заплаченных при его приобретении или начисленных при его изготовлении собственными силами.
Восстановительная стоимость	Это текущая стоимость, которая представляет количественное выражение денежных средств или их эквивалентов, которое пришлось бы выплатить в данный момент времени при необходимости замены данного объекта имущества новым.
Остаточная стоимость	Это разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой накопленной амортизации на дату составления отчетности.
Эксплуатационная стоимость	Это стоимость на период эксплуатации при условии планирования досрочного выбытия (реализации) объекта учета (характерна для западного учета и в отечественной практике не применяется).
Справедливая стоимость	Это сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательств при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить сделку, независимыми друг от друга сторонами.
Ликвидационная стоимость	Это стоимость объекта в условиях ликвидации (банкротства) организации, служит для отражения активов и обязательств в saniруемых и ликвидационных балансах.
Стоимость реализации	Это сумма денежных средств или их эквивалентов, за которую тот или иной объект активов (имущества) может быть продан на рынке в ходе обычной коммерческой операции.
Дисконтированная стоимость	Это приведенная стоимость, которая представляет собой дисконтированную стоимость будущего поступления денежных средств, связанного с потенциальной выгодой, заложенной в активах.

Все перечисленные варианты различаются, главным образом, в исходном принципе оценки. В финансовой отчетности и текущем учете в разной степени и в различной комбинации могут быть использованы все перечисленные методы оценки.

Общие правила МСФО относительно стоимостной оценки балансовых статей при их признании в качестве элементов финансовой отчетности можно сформулировать следующим образом.

- оборотные активы, по которым есть достоверные данные о рыночных стоимостях возможной реализации, следует отражать в отчетности по наименьшей из известных оценок: себестоимость или рыночная цена;

- оборотные активы, по которым невозможно достоверно определить рыночную стоимость реализации, допускается отражать по себестоимости. В примечаниях к финансовой отчетности следует раскрыть причины, по которым не было применено правило наименьшей оценки;

- внеоборотные активы, рыночная стоимость которых существенно снизилась по сравнению со стоимостью приобретения (создания), отражаются по наименьшей оценке, если подобное снижение стоимости не является временным, случайным, вызванным лишь колебанием рыночной конъюнктуры;

- внеоборотные активы, по которым существенного снижения стоимости в отчетном периоде не выявлено, следует отражать по себестоимости (за вычетом накопленной амортизации – для амортизируемых активов);

- краткосрочные обязательства (срок исполнения – до 12 месяцев с отчетной даты) допускается отражать в отчетности по номинальной стоимости обязательства. Под номинальной стоимостью понимается «сумма денежных средств, полученных в обмен на возникшее кредиторское обязательство, или сумма денежных средств, уплата которых, скорее всего, произойдет при обычном для организации ходе дел»;

– долгосрочные обязательства (срок исполнения – свыше 12 месяцев с отчетной даты) следует представлять в финансовой отчетности по дисконтированной стоимости будущих денежных платежей.

Рассматривая вопрос об оценке доходов и расходов в МСФО, необходимо остановиться на следующих моментах.

Выручка (доходы) должна быть оценена по справедливой стоимости полученных или ожидаемых к получению экономических выгод.

В случаях получения выручки денежными средствами решение вопроса о достоверности ее оценки не вызывает затруднений. В случаях получения выручки в неденежной форме (например, по договору мены) ее оценка производится на основании справедливой стоимости полученных товаров или услуг. В случаях, когда невозможно определить справедливую стоимость полученных активов, выручка по таким сделкам может быть оценена на основании справедливой стоимости реализованных товаров или услуг.

Рассмотрим далее правила оценки учетных объектов в российской системе отчетности.

Если в отечественных нормативных документах характеристике элементов отчетности уделяется мало внимания, а понятие признания элементов отчетности вообще не детерминировано, то оценка балансовых статей рассматривается весьма подробно.

Основным документом, определяющим правила оценки элементов отчетности на практике, сегодня является Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Министерства финансов России от 29.07.98 г. № 34н [2]. В разделе III этого документа содержится описание правил оценки основных статей баланса. Следует подчеркнуть также большую степень регламентации оценок элементов отчетности в российском законодательстве по сравнению с требованиями МСФО. Во многих случаях в МСФО допускается оценка статей баланса на основании профессио-

нального суждения бухгалтера с учетом особенностей организации, интересов пользователей и основополагающих принципов МСФО [46].

Основные правила оценки балансовых статей в отечественной учетной практике представлены в таблице 3.

Таблица 3 – Основные правила оценки балансовых статей

Статья баланса	Правила оценки балансовой статьи
Незавершенные капитальные вложения	– по фактическим затратам для застройщика (инвестора).
Финансовые вложения	– в сумме фактических затрат для инвестора. Организации – профессиональные участники рынка ценных бумаг могут производить переоценку вложений в ценные бумаги, приобретаемые с целью получения дохода от их реализации, по мере изменения котировки на фондовой бирже.
Акции других организаций, котирующиеся на фондовой бирже	– по рыночной стоимости, если последняя ниже стоимости, принятой к бухгалтерскому учету.
Статья баланса	Правила оценки балансовой статьи
Основные средства и НМА	– по остаточной стоимости
Сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, запасные части, тара, используемая для упаковки и транспортировки продукции (товаров), и другие материальные ресурсы	– по их фактической себестоимости.
Готовая продукция	– по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции либо по прямым статьям затрат
Товары для перепродажи	– по стоимости их приобретения
Отгруженные товары, сданные работы и оказанные услуги	– по фактической или нормативной (плановой) полной себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с реализацией продукции, работ, услуг, возмещаемых договорной ценой.
Оборотные товарно-материальные ценности, на которые цена в течение отчетного года снизилась либо которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество	– по цене возможной реализации, если она ниже первоначальной стоимости приобретения, с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты организации. При этом отражение оценки запасов по цене возможной реализации может производиться лишь на конец года, в течение же года этого делать нельзя.

Статья баланса	Правила оценки балансовой статьи
Незавершенное производство в массовом и серийном производстве	Может отражаться: – по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости; – по прямым статьям затрат; – по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.
Незавершенное производство при единичном производстве продукции	– по фактически произведенным затратам.
Дебиторская задолженность	– в фактических суммах, вытекающих из бухгалтерских записей.
Остатки валютных средств на валютных счетах организации, другие денежные средства, краткосрочные ценные бумаги, дебиторская и кредиторская задолженность в иностранных валютах	– в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранных валют по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на отчетную дату.
Величина уставного (складочного) капитала	– в оценке зарегистрированной в учредительных документах.
Полученные займы и кредиты	– в сумме фактической задолженности с учетом причитающихся по ним процентов.

Наиболее распространенной оценкой балансовых статей является фактическая себестоимость, хотя в ряде случаев используются иные оценки, разрешенные законодательством Российской Федерации.

Рассмотрение вопроса об оценке элементов отчетности в российской системе следует завершить анализом подходов к оценке доходов и расходов.

Согласно п. 6 ПБУ 9/99 «выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. Величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости ценностей, полученных или подлежащих получению». Стоимость таких ценностей определяется «исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация определяет стоимость аналогичных товаров». Если невозможно достоверно определить эту величину, то допускается оценка полученных ценностей, «исходя из цены, по которой в сравнимых обстоя-

тельствах организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции». Аналогичные нормы для оценки расходов содержатся в ПБУ 10/99 «Расходы организации». В приведенных принципах оценки доходов и расходов по неденежным сделкам не идет речь о применении справедливой стоимости в трактовке МСФО. Кроме того, в ПБУ 9/99 не установлены принципы оценки доходов по операциям, рассматриваемым в МСФО № 18 как финансовые операции.

Таким образом, при некоторой схожести подходов к определению и измерению элементов и статей отчетности в РСБУ и в МСФО, до сих пор имеются и существенные различия, приводящие к ряду проблем.

1.3 Сравнительный анализ учетных систем по РСБУ и МСФО

Между МСФО и РСБУ существуют некоторые принципиальные различия, которые обусловлены несоответствием целей применения стандартов. Исторически сложилось так, что отчетность по РСБУ используется преимущественно в целях раскрытия информации перед контролирующими фискальными органами. Подобный подход зачастую вызывает сомнения в отражении реальной экономической ситуации. Напротив, МСФО своей первоочередной целью ставят предоставление максимально достоверной картины для инвесторов, кредиторов, поставщиков и иных агентов. Другими словами, отчетность по МСФО составляется по принципу приоритета экономического содержания над юридической формой. К примеру, такие различия в подходах отражаются в определении понятия «отчетный период». По правилам РСБУ организации обязаны совмещать отчетный год с календарным годом, то есть последняя дата годовой отчетности – 31 декабря (п. 37 Положения, п. 12 ПБУ 4/99). МСФО идут навстречу организациям и позволяют составлять отчетность, заканчивающуюся на любой дате, в зависимости от предпочтений организации. Кроме того, в исключительных обстоятельствах организациям допускается менять продолжительность отчетного периода.

Хорошо отражает разницу «менталитета» двух стандартов ценность первичного документа. Согласно позиции РСБУ запись в бухгалтерском учете осуществляется только на основании первичного документа, который имеет наивысшую информативную ценность [10-15]. В МСФО ценность первичного документа может нивелироваться в случае, если имеется обоснованное профессиональное суждение специалиста.

Следующим важным отличием является то, что по РСБУ организации должны неукоснительно следовать единому плану счетов (приказ Минфина от 02.07.2010 № 66н). В случае, если организация желает использовать другие номера, это разрешается только после рассмотрения ситуацией Минфином. В МСФО единый план счетов не предусмотрен. Так как деятельность различных организаций варьируется, они имеют право на составление собственного плана счетов, наиболее подходящего специфике их деятельности и ведения учета.

Формы финансовой отчетности в МСФО не закреплены законом, но в IAS 1 «Представление финансовой отчетности» (основной стандарт для составления финансовой отчетности) даны общие рекомендации. Впрочем, состав финансовой отчетности МСФО фактически идентичен аналогичной отчетности по РСБУ, а различия проявляются лишь в названиях форм.

По российским стандартам отчетность ведется в национальной валюте (п. 9 Положения, утв. Приказом Минфина от 29.07.98 № 34н). МСФО используют функциональную валюту, то есть ту, которая относится к экономической среде, в которой ведет свою деятельность организация (п. 8 МСФО (IAS) 21). При совершении операций в другой валюте предписывается проводить пересчет. Курсовые разницы, возникшие в результате пересчета, относятся на прочий совокупный доход. В отчете о движении денежных средств также проявляется одно из отличий РСБУ – согласно ПБУ 23/2011 они позволяют отражать информацию только прямым методом, предполагающим систематизацию информации о денежных поступлениях и выплатах. Этот метод обладает своими преимуществами, но не позволяет полностью раскрыть корреляцию финансового результата и изменения де-

нежных средств организации. По МСФО организация имеет право отражать операционную деятельность как прямым методом, так и косвенным (п. 18 МСФО (IAS) 7), суть которого в определении чистого денежного потока расчетным путем, высчитывая притоки и оттоки. Тем не менее, данный способ не дает информации об оценке будущих потоков денежных средств.

Одно из важных отличий заключается в моменте признания выручки. По правилам РСБУ выручка признается в тот момент, когда право собственности на реализованные товары переходит от организации к покупателю (п. 12 ПБУ 9/99). По МСФО сам факт передачи собственности не является решающим, большее внимание уделяется передаче значительных выгод и рисков, связанных с правом собственности на товары (п. 14 МСФО (IAS) 18). Ситуация, в которой эти даты различаются, может возникнуть, например, при перечислении аванса. В случае, когда договор оформлен таким образом, что право собственности переходит к покупателю после уплаты оставшейся стоимости, МСФО позволяют признать выручку раньше, в момент передачи товара.

Еще один ключевой момент – временная стоимость денег и дисконтирование. В РСБУ не принято применять дисконтирование, за исключением долгосрочных финансовых обязательств (п. 20 ПБУ 8/2010). Как правило, финансовые вложения подлежат отражению по первоначальной стоимости. Такой подход удовлетворяет нужды налоговых органов, но менее интересен для инвесторов. В МСФО же, напротив, дисконтированию уделяется большое внимание. В связи с необходимостью предоставления качественной экономической информации требуется применять дисконтирование для оценки стоимости активов, так как инвестиционные решения основываются на концепции временной стоимости денег (пп. 9, 11 МСФО (IAS) 18). Кроме того, такой же логики придерживаются при отсроченной во времени оплате активов.

Основные средства по правилам ПБУ 6/01 считаются активом, используемым компанией в своей деятельности и не предназначенным для продажи. Проблемы возникают при необходимости отражения такого актива в отчетности в случае

его продажи. Как правило, он продолжает числиться как основное средство вплоть до момента непосредственной продажи. В МСФО основные средства, которые изначально использовались в деятельности организации, а после были проданы, считаются отдельным видом оборотных активов под названием «долгосрочные активы, предназначенные для продажи» (п. 6 МСФО (IFRS) 5). Такие активы при этом не амортизируются. Так как объективно обосновать момент перевода основного средства в долгосрочный актив для продажи сложно, для этого требуется два условия:

- актив должен быть готов для немедленной продажи;
- продажа актива практически гарантирована в течение года (п. 8 МСФО (IFRS) 5).

Учет аренды отдельным стандартом в РСБУ не регулируется. Согласно сложившимся нормам, предоставляемое в аренду имущество отражается на балансе арендодателя, а арендодатель и арендатор признают доходы и расходы от аренды ежемесячно. В МСФО учет аренды отражается в стандарте IAS 17 «Аренда». Аренда подразделяется на финансовую и операционную. При операционной аренде ситуация похожа на учет по РСБУ: актив числится у арендодателя, а доходы и расходы распределяются равномерно (пп. 33, 50 МСФО (IAS) 17). Финансовая аренда рассматривается как продажа товара в рассрочку. При его передаче другой стороне арендодатель отражает в своем отчете выбытие и записывает дебиторскую задолженность арендатора. Так как деньги, получаемые за актив, приходят не сразу, а за определенные временные отрезки, за отсрочку платежа начисляются проценты. По мере поступления платежей арендодатель списывает дебиторскую задолженность.

Существуют различия в подходах обесценения активов. В РСБУ об этом упоминается только в п.22 ПБУ 14/2007, где говорится о возможности организации учитывать обесценение нематериальных активов по правилам МСФО. По требованиям МСФО организации обязаны проводить исследование активов на предмет обесценения. В IAS 36 прописано, что актив должен отражаться по стоимости, не

превышающей возмещаемую (возмещаемая стоимость – это доход, который организации принесет продажа или использование данного актива). Это накладывает определенные ограничения. К примеру, если балансовая стоимость актива выше, чем возмещаемая, то ее (балансовую стоимость) необходимо уменьшить. Сумма, на которую обесценился актив, как правило отражается в расходах. Структурируем для наглядности рассмотренные аспекты учета по разным методикам в виде таблицы 4.

Таблица 4 – Сравнение структуры аспектов учета по методикам

Пункты сравнения	МСФО	РСБУ
Цель составления	Раскрытие информации для инвесторов и кредиторов	Предоставление отчетности в контролирующие фискальные органы
Отчетный период	Дата окончания отчетного года выбирается организацией. Отчетный период может быть меньше или больше года	Отчетный год совпадает с календарным годом
Роль первичного документа	Может отходить на второй план при профессиональном суждении	Имеет первостепенное значение
План счетов	Организация имеет право на создание собственного плана	Единый для всех, утвержден Минфином
Формы отчетности	Свободные, даны лишь общие рекомендации	Обязательные, утверждены Минфином
Отображение валюты	Функциональная, в зависимости от деятельности организации	Национальная (рубль)
Отчет о движении денежных средств	Использование прямого и косвенного методов	Использование только прямого метода
Момент признания выручки	Передача значительных рисков и выгод, связанных с передачей прав собственности	Передача прав собственности от продавца к покупателю
Дисконтирование	Активно применяется в оценке активов, обязательств дебиторской задолженности, выручки	Не принято применять дисконтирование, за исключением долгосрочных финансовых обязательств
Внеоборотные активы, предназначенные для продажи	Переходит в раздел оборотных активов при соблюдении некоторых условий	Числится как основное средство до момента продажи

Пункты сравнения	МСФО	РСБУ
Аренда	Отражается в стандарте IAS 17, подразделяется на финансовую и операционную	Не регулируется стандартами ПБУ
Обесценение активов	Переоценки обязательны, актив должен отражаться по стоимости, не превышающей возмещаемую	Не требуется дополнительных переоценок

На основе вышеприведенного анализа, определяющего ключевые различия между МСФО и РСБУ, можно заключить, что наиболее выгодным и удобным способом формирования отчетности для коммерческих организаций является использование МСФО. Уделяя более пристальное внимание экономическому содержанию, международные стандарты финансовой отчетности позволяют наиболее полно, прозрачно и удобно предоставить информацию для инвесторов и кредиторов [27].

Перспективы дальнейшего внедрения МСФО в России весьма благоприятны. С каждым годом принимается все больше поправок, позволяющих приблизить российские стандарты бухгалтерского учета к международным. В частности, идут работы и по постепенному внедрению стандартов мировой отчетности в не кредитные финансовые организации. На текущий момент существует документ, составленный Банком России, предлагающий предварительный график перехода отдельных секторов финансового рынка на единый план счетов и отраслевые стандарты бухгалтерского учета (методологической базой для ОСБУ являются МСФО). Правовыми основаниями этих процессов послужили дополнения к Федеральному закону «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» от 10 июля 2002 года № 86-ФЗ, принятые Федеральным законом от 23 июля 2013 года № 251-ФЗ, а также дополнения к вышеуказанному закону, вступившие в силу 1 января 2015 года.

Были определены следующие предварительные сроки:

– 01.01.2017 – для субъектов страхового дела; негосударственных пенсионных фондов; бюро кредитных историй; рейтинговых агентств; акционерных инве-

стиционных фондов; управляющих организаций инвестиционных, паевых инвестиционных и негосударственных пенсионных; специализированных депозитариев инвестиционных, паевых инвестиционных и негосударственных пенсионных фондов;

– с 01.01.2018 – для профессиональных участников рынка ценных бумаг; управляющих организаций инвестиционных, паевых инвестиционных и негосударственных пенсионных фондов (за исключением отражения операций ДУ средствами НПФ, страховых обществ); специализированных депозитариев инвестиционных, паевых инвестиционных и негосударственных пенсионных фондов (за исключением учета имущества, в которое размещены средства пенсионных резервов, пенсионных накоплений, активов, принимаемых для покрытия страховых резервов и собственных средств страховщика); клиринговых организаций; организаторов торговли; центральных контрагентов;

– с 01.01.2018 – для микрофинансовых организаций; кредитных потребительских кооперативов; жилищных накопительных кооперативов;

– с 01.01.2019 – для сельскохозяйственных кредитных потребительских кооперативов; ломбардов.

В дополнение к вышеуказанным планам развития, в соответствии с ФЗ от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», с 2012 года также ведут учет своей деятельности по МСФО [6]:

– кредитные организации;

– страховые организации;

– юридические лица, ценные бумаги которых обращаются на организованных торгах;

– посредством их внесения в котировальный список; юридические лица, учредительной документацией которых установлено обязательное представление и публикация консолидированной финансовой отчетности.

Поправки к Закону № 208 ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» от 5 мая 2014 года обязали с 2015 года представлять финансовую отчетность по

МСФО также управляющие организации инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов и негосударственные пенсионные фонды. С определенной долей уверенности можно утверждать, что в ближайшем будущем большинство российских организаций будут вести отчетность в том числе и по МСФО. Конечно, это требует дополнительных затрат на повышение квалификации бухгалтеров, создание благоприятной экономической и налоговой среды, но потенциальная польза в долгосрочном периоде окупает эти проблемы. В частности, это может дать толчок к интеграции в зарубежный бизнес и привлечет дополнительные иностранные инвестиции. На сегодняшний день выход на зарубежные рынки капитала требует обязательного предоставления финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО. Также следует ожидать роста рыночной капитализации, так как акции многих российских организаций, согласно экспертным оценкам, недооценены по сравнению с европейскими организациями. Виной тому – разные подходы при составлении финансовых отчетностей.

На текущем этапе в России наиболее перспективной выглядит система, которая позволяет регулировать в стране бухгалтерский учет и отчетность с учетом исторически сложившихся особенностей функционирования и в то же время осуществлять стратегию повышения привлекательности российского рынка для зарубежных инвесторов. Введение МСФО является обязательной предпосылкой по улучшению инвестиционного климата и создания благоприятной деловой обстановки. Поэтапное и методичное внедрение международных стандартов в российские организации – ключ к успешному развитию бизнес-среды [21].

Выводы по разделу один

По результатам сравнительной характеристики учетных систем российских и международных стандартов отчетности в разделе один выявлено, что учетные системы функционируя в разных экономических условиях и отвечая различным задачам имеют, как схожие черты, так и некоторые несоответствия. Технология учетного процесса в российских стандартах универсальны для различных отрас-

лей, а в международных стандартах отчетности имеют более свободную форму образования. При этом проблемы и правила признания учетных объектов и элементов финансовой отчетности также зависят от задач, которых решает та или иная система учета. Выявленные характеристики при сопоставлении элементов отчетности и правил их признания, позволили установить, что правила признания активов и ряда обязательств учтенных по российским стандартам не позволяют потенциальному инвестору составить достоверную информацию о будущих финансовых возможностях хозяйствующего субъекта.

Для уточнения существующих в различий признания учетных объектов и элементов финансовой отчетности в работе проведен сравнительный анализ, который позволил утверждать, что внедрение в практику учетных операций на российских промышленных предприятиях элементов МСФО, в части учета основных средств, амортизации, капитала и выручки является перспективным и жизненно необходимым. Это позволит сделать информацию по учетным операциям более объективной, информативной и достоверной для инвесторов, в том числе и с иностранным капиталом, так как отчетность составленная с учетом требований МСФО позволяет информировать не только о достигнутых результатах, но и показывает источники этих достижений, а также раскрывает перспективы хозяйствующих субъектов.

2 ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА АО «ТРУБОДЕТАЛЬ»

2.1 Учетная политика организации и отражение учетных объектов

Акционерное общество «Трубодеталь», именуемое в дальнейшем также «АО «Трубодеталь» и/или «Общество», учреждено в соответствии с Указом Президента Российской Федерации «Об организационных мерах по преобразованию государственных предприятий в акционерные общества» от 1 июля 1992 года № 721 на основании решения Челябинского областного комитета по управлению Государственным имуществом № 87 от 18.05.94 года и зарегистрировано Постановлением Главы администрации Советского района г. Челябинска № 675 от 1 июня 1994 года, регистрационный номер № 1118. «АО «Трубодеталь» является правопреемником государственного производственного объединения «Трубодеталь» в отношении имущественных и неимущественных прав.

«АО «Трубодеталь» является юридическим лицом и в своей деятельности руководствуется Гражданским Кодексом Российской Федерации, законодательством Российской Федерации об акционерных обществах, иными нормативно-правовыми актами РФ, настоящим Уставом, внутренними документами (локальными нормативными актами) и решениями органов управления «АО «Трубодеталь».

Все акции «АО «Трубодеталь» приобретены одним акционером.

Полное фирменное наименование «АО «Трубодеталь» на русском языке – Акционерное общество «Трубодеталь».

Сокращенное фирменное наименование «АО «Трубодеталь» на русском языке – АО «Трубодеталь».

Полное фирменное наименование «АО «Трубодеталь» на английском языке: JointStockCompany«Trubodetal».

Сокращенное фирменное наименование «АО «Трубодеталь» на английском языке: JSC«Trubodetal».

Место нахождения «АО «Трубодеталь»: г. Челябинск, Советский район, п.Новосинеглазовский, ул. Челябинская, 23. Указанный адрес является местом государственной регистрации «АО «Трубодеталь» (основным местом деятельности Общества).

Почтовый адрес «АО «Трубодеталь»: 454904, г. Челябинск, ул. Челябинская, 23.

АО «Трубодеталь», входит в состав Объединенной металлургической компании, АО «ОМК», г. Москва, который состоит из пяти крупных предприятий металлургической отрасли.

Предприятие имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на его самостоятельном балансе. «АО «Трубодеталь» осуществляет владение, пользование и распоряжение своим имуществом в соответствии с целями своей деятельности и назначением имущества.

«АО «Трубодеталь» для достижения целей своей деятельности имеет право от своего имени приобретать и осуществлять любые имущественные и личные неимущественные права, предоставляемые законодательством для акционерных обществ, нести обязанности, от своего имени совершать любые допустимые законом сделки, быть истцом и ответчиком в суде.

Если несостоятельность (банкротство) «АО «Трубодеталь» вызвана действиями (бездействием) его Единственного Акционера или других лиц, которые имеют право давать обязательные для предприятия указания либо иным образом имеют возможность определять его действия, то на Единственного Акционера или других лиц в случае недостаточности имущества предприятия может быть возложена субсидиарная ответственность по его обязательствам.

Учетная политика АО «Трубодеталь» на 2017 год утверждена на основании Закона РФ от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденным Приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 года № 106н, и Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской

Федерации, утвержденным Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 года № 34н. Положения учетной политики обязательны для исполнения всеми работниками АО «Трубодеталь», ответственными за ведение бухгалтерского учета и подготовку первичных документов. Контроль за соблюдением положений Учетной политики АО «Трубодеталь» возложить на главного бухгалтера организации.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации.

Бухгалтерский учет организации ведет бухгалтерская служба как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером (ст. 7 Федерального закона от 6.12.2011 г. N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете») [7].

Ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской и налоговой отчетности АО «Трубодеталь» (в дальнейшем общество) несет главный бухгалтер.

АО «Трубодеталь» является самостоятельным юридическим лицом, составляет сводный баланс, сводную бухгалтерскую и налоговую отчетность, которую представляет в налоговые и статистические органы, использует для внутреннего руководства.

Организация ведет учет имущества, обязательств и хозяйственных операций способом двойной записи в соответствии с рабочим планом счетов бухгалтерского учета, разработанным организацией на основе Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н. (ред. от 08.11.2010). План счетов АО «Трубодеталь» приведен в таблице 5.

Таблица 5 – Рабочий план счетов АО «Трубодеталь»

Номер счета и субсчета	Наименование счетов и субсчетов
Раздел 1. Внеоборотные активы	
01	Основные средства
01-в	Выбытие основных средств
02	Амортизация основных средств
04	Нематериальные активы
05	Амортизация нематериальных активов
Раздел 2. Производственные запасы	
08	Вложения во внеоборотные активы
10	Материалы
14	Резервы под снижение стоимости материальных ценностей
19	Налог на добавленную стоимость
Раздел 3. Затраты на производство	
20-1	Затраты на производство изделий из древесины
20-2	Затраты на производство леса кругляка
23	Вспомогательное производство
25	Общепроизводственные расходы
26	Общехозяйственные расходы
Раздел 4. Готовая продукция и товары	
41	Товары
43-1	Готовая продукция (ангары)
43-2	Готовая продукция (фермы)
44	Расходы на продажу
Раздел 5. Денежные средства	
50	Касса
51	Расчетные счета
Раздел 6. Расчеты	
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками
62	Расчеты с покупателями и заказчиками
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам
68	Расчеты по налогам и сборам
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению
70	Расчеты с персоналом по оплате труда
71	Расчеты с подотчетными лицами
73	Расчеты с персоналом по прочим операциям
75	Расчеты с учредителями
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами
Раздел 7. Капитал	
80	Уставный капитал
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
Раздел 8. Финансовые результаты	
90...1	Продажа изделий из древесины

Номер счета и субсчета	Наименование счетов и субсчетов
90...2	Продажа леса кругляка
90...3	Продажа товаров
91-9	Сальдо прочих доходов и расходов
94	Недостачи и потери от порчи ценностей
99	Прибыли и убытки

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется в рублях без копеек с помощью округлений.

Правила документооборота на предприятии регламентированы «Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете» утвержденным Министерством финансов СССР от 29.07.1983г. № 105.

Общество использует типовые формы первичных документов, утвержденные Госкомстатом России и содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

В целях своевременного отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете установить сроки предоставления документов согласно графика документооборота.

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности инвентаризации подлежит все имущество организации, независимо от места нахождения, и все виды обязательств.

Порядок (количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них и т.д.) проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно в случаях предусмотренных п.27 «Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ» (приказ МинФина РФ от 29.07.1998 №34н) [7].

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. В состав инвентаризационной комиссии

включаются руководитель организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.).

Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Внезапные инвентаризации кассы и материально-производственных запасов производятся по решению руководителя организации («Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» (приказ МинФина РФ от 13.06.1995 №49)).

Последствия изменений в учетной политике оцениваются как разница в стоимости активов, в отношении которых используются новые способы оценки, до и после внесения этих изменений.

Основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости с учетом затрат на приобретение, указанных в п.8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденного Приказом МФ РФ от 30.03.2001 г. № 26н (в редакции Приказа от 24.12.2010 N 186н) [16].

Стоимостной лимит в отношении объектов основных средств установить в размере 40 000 рублей за единицу (инвентарный объект) (п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденного Приказом МФ РФ от 30.03.2001 г. № 26н (в редакции Приказа от 24.12.2010 N 186н)).

Единицей бухгалтерского учета основного средства является инвентарный объект. В случае наличия у одного объекта нескольких частей срока полезного использования, которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект (п.6 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденного Приказом МФ РФ от 30.03.2001 г. № 26н (в редакции Приказа от 24.12.2010 N 186н)) [16].

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации.

Начисление амортизация по всем объектам основных средств начисляется линейным способом (п. 18 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденного Приказом МФ РФ от 30.03.2001 г. № 26н (в редакции Приказа от 24.12.2010 N 186н)) [16].

Сроки полезного использования основных средств определяются по Классификации основных средств, утвержденной постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

Переоценка первоначальной стоимости основных средств не производится (п.п. 14, 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденного Приказом МФ РФ от 30.03.2001 г. № 26н (в редакции Приказа от 24.12.2010 N 186н)).

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета (п. 29 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденному Приказом МФ РФ от 30.03.2001 г. №26н (в редакции Приказа от 24.12.2010 N 186н)).

Доходы и расходы от списания объектов основных средств с бухгалтерского учета подлежат зачислению на счет прибылей или убытков в качестве прочих доходов или расходов (п. 31 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденному Приказом МФ РФ от 30.03.2001 г. №26н (в редакции Приказа от 24.12.2010 N 186н)).

Основные средства, полученные в текущую аренду, учитываются у арендатора на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

Стоимость некомпенсированных неотделимых улучшений арендованных основных средств, которые произведены с согласия арендодателя, учитываются в составе амортизируемого имущества на счете 01 «Основные средства» и отражаются как отдельные инвентарные объекты.

Переоценку однородных объектов основных средств на конец 2016 года не осуществлять (п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (утверждено Приказом Минфина РФ от 30.03.01 № 26н)).

В составе материально-производственных запасов организации учитываются активы:

- используемые в качестве сырья, материалов, компонентов при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи;
- используемые для управленческих нужд организации.

При этом готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи.

Частью материально-производственных запасов являются также товары, приобретенные или полученные от других юридических или физических лиц, и предназначенные для продажи (п.2 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» утвержденного приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н (в редакции от 25.10.2010 N 132н.)).

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации) (п. 5,6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» утвержденного приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н (в редакции от 25.10.2010 N 132н.)).

Способ оценки МПЗ при отпуске в производство и ином выбытии. Установить способ списания материалов и товаров приобретенных для продажи по средней себестоимости (п. 16 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» утвержденного приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н (в редакции от 25.10.2010 N 132н.))

Материально-производственные запасы, приобретаемые для реализации и сбыта, а также для собственного потребления, учитываются по покупной стоимости без применения счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», а непосредственно на счете 10 «Материалы».

Учет готовой продукции ведется на счете 43 «Готовая продукция» по полной фактической (производственной) себестоимости, без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» (п. 59, 61 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ», утвержденное приказом МФ РФ от 29.07.1998 г. N 34н).

Учет расходов на продажу ведется на счете 44, в дальнейшем эти расходы ежемесячно полностью списываются на себестоимость реализованной продукции пропорционально выручке от продажи продукции, работ, услуг (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н) (пояснения к счету 44)).

Оценка незавершенного производства производится по фактической себестоимости (п. 64 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ» (утв. приказом МФ РФ от 29.07.1998 г. N 34н)).

Бухгалтерский учет затрат на производство ведется с подразделением затрат на прямые (собираемые по дебету счета 20 «Основное производство» на отдельных субсчетах) и косвенные (затраты общепроизводственного и общехозяйственного назначения, которые отражаются по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» и дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» соответственно).

В конце отчетного периода косвенные расходы распределять между видами продукции, учтенными на отдельных субсчетах по счету 20, пропорционально заработной плате рабочих, занятых в основном производстве.

Доходы организации в зависимости от характера подразделяются:

- доходы от обычных видов деятельности;

– прочие доходы.

К доходам от обычных видов деятельности относятся доходы, поступившие по договорам, предусмотренным уставной деятельностью.

Доходы, отличные от обычных видов деятельности, считаются прочими поступлениями, а именно доходы указанные п.п.7-10 ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, с изменениями от 08.11.2010 N 144н).

Выручка признается при наличии условий указанных в п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, с изменениями от 08.11.2010 N 144н). Прочие поступления признаются в порядке указанном в п.16 ПБУ 9/99 «Доходы организации» утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, с изменениями от 08.11.2010 N 144н).

Выручка от реализации продукции, товаров (работ, услуг) в целях бухгалтерского учета определяется (п. 6 ПБУ 9/99 «Доходы организации» утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н, с изменениями от 08.11.2010 N 144н.) по мере отгрузки товаров потребителям (оказания услуг, выполнения работ).

В целях управления затратами и формирования себестоимости продукции организовать синтетический и аналитический учет расходов по обычным видам деятельности.

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.

Все расходы не связанные с осуществлением обычных видов деятельности учитывать как прочие расходы, их перечень содержится в п.11 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденного Приказом МФ РФ от 06.05.1999 г. № 33н.

Материально-производственные запасы, на которые в течение отчетного года рыночная цена снизилась, или они морально устарели либо полностью или час-

точно потеряли свои первоначальные качества, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости с учетом физического состояния запасов. Снижение стоимости материально-производственных запасов отражается в бухгалтерском учете в виде начисления резерва.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице материально-производственных запасов, принятой в бухгалтерском учете. Допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных материально-производственных запасов. Не допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по таким укрупненным группам (видам) материально-производственных запасов, как основные материалы, вспомогательные материалы, готовая продукция, товары, запасы определенного операционного или географического сегмента и т.п. (п.20 Приказа от 28.12.2001 №119н Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов).

Заемные средства, оставшийся срок погашения которых по договору займа или кредита уменьшился до 365 дней, переводятся из долгосрочной задолженности в краткосрочную.

Проценты, дисконт по причитающимся к оплате векселям, облигациям и др. отражаются в составе (п. 6-8 ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам», утвержденного приказом Минфина России от 08.11.2010 N 144н) прочих расходов того отчетного периода, к которому относятся начисления.

Расходами, связанными с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам (далее – расходы по займам), являются: проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), дополнительные расходы по займам.

Дополнительными расходами по займам являются: суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора), иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов).

Расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту). Погашение основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как уменьшение (погашение) кредиторской задолженности (п. 3,4,5 ПБУ 15/2008).

Таким образом учетная политика АО «Трубодеталь» определяет принципы ведения бухгалтерского учета на предприятии.

2.2 Формирование расходов с учетом требований МСФО

Общие принципы и правила ведения бухгалтерского учета в том числе и в части учета расходов и формировании финансовых результатов, изложены в соответствии с российскими стандартами и отвечают требованиям фискальных органов. При этом учет отдельных элементов расходов в соответствии с МСФО имеет существенные отличия и может оказать значительное влияние на результат предприятия.

Готовая продукция: учет затрат и оценка ее себестоимости

МСФО (IAS) 2 «Запасы» посвящен вопросам учета затрат и оценки себестоимости готовой продукции. В стандарте отражен общий подход, который принят в международных стандартах, согласно которому выделяют две базовые категории издержек – расходы периода и затраты на продукт. Такого разграничения в российском законодательстве не делается. В ПБУ 10/99 «Расходы организации» используются термины «расходы» и «затраты» без приведения каких-либо различий между ними. Если издержки – это стоимостная оценка ресурсов, потребляемых предприятием в хозяйственном процессе, то затратами на продукт является часть издержек, которая непосредственно связана с приобретением и/или изготовлением активов, которая определяет их стоимость и участвует в формировании прибыли предприятия в периоде, когда эти активы реализованы. Расходами периода

являются издержки, которые не включаются в стоимость запасов и списываются в уменьшение доходов в отчетном периоде.

В п. 16 МСФО (IAS) 2 «Запасы» регламентирован состав расходов периода, куда также включены административные накладные расходы, сверхнормативные производственные потери, расходы на продажу, затраты на хранение (в случае, 91 если они не требуются в процессе производства для перехода к следующей стадии производства).

Общие расходы, которые отражаются в отчете о финансовых результатах, включают не только расходы периода, но также затраты на продукт, которые относятся к реализованной в отчетном периоде продукции и признаются расходами в соответствии с п. 34 МСФО (IAS) 2.

Основные различия в методологии учета затрат согласно международным и российским стандартам представлены в таблице 6.

Проведенное исследование позволило сделать вывод о том, что имеются существенные различия в учете расходов при производстве промышленной продукции по международным и российским принципам, которые должны быть устранены при переработке старых стандартов и разработке новых. В этой связи необходимо:

- устранить различия в составе и принципах группировки и распределения затрат, в категоризации и терминологии методологического аппарата;
- при учете и анализе расходов учесть временную направленность;
- при объяснении природы и происхождения групп расходов и их распределения применять одинаковые подходы.

Для обобщения информации по произведенным затратам и по расчету себестоимости готовой продукции на АО «Трубодеталь» необходимо открыть специальный счет «Производство». На этом итоговом счете должны быть отражены все расходы, которые в течение определенного периода были понесены АО «Трубодеталь» при производстве продукции.

Счет «Производство» необходимо составлять так, чтобы затраты группировались в одном из трех основных блоков:

- основной себестоимости продукции,
- производственных накладных затрат,
- корректировки на остатки незавершенного производства.

Таблица 6 – Категории различий в методологии учета затрат согласно международным и российским стандартам

Категории	Международные стандарты	Российские стандарты
1. Расходы периода и затраты на продукт	Существуют	Различия не выделяются
2. Классификация затрат на продукт по принципу включения в себестоимость продукции	Состоят из: – производственных переменных прямых; – производственных переменных косвенных; – производственных постоянных косвенных	Состав определяется отраслевыми инструкциями. В целом делится на прямые и косвенные
3. Объект учета затрат (калькулирования себестоимости)	Вид продукта: по функции производства	Вид продукта: по функции производства
4. Принцип группировки косвенных затрат	Может быть одно- и многофункциональны, в основу берутся производственные особенности	Предусмотрено в отраслевых инструкциях, зачастую многофункциональна, предприятие может изменять и дополнять
5. Измеритель мощности, который используется для расчета ставок распределения косвенных затрат	Фактическая и/или нормальная (ожидаемая) мощность	Фактическая производственная мощность
6. Временный принцип учета затрат	Расходы периода соответствуют (обоснованная связь) доходам периода. Распределение расходов между отчетными периодами должно быть обосновано	Расходы периода соответствуют (обоснованная связь) доходам периода. Распределение расходов между отчетными периодами должно быть обосновано. Заключительные затраты жизненного цикла учитываются в составе прочих доходов и расходов

Основной себестоимостью продукции (или прямыми затратами) являются затраты, связанные напрямую с единицей продукции. Себестоимость состоит из общей суммы трех составляющих:

- прямых расходов на сырье и материалы, из которых производится изделие;
- прямых расходов на оплату труда производственных рабочих, управляющих производственным процессом и непосредственно участвующих в процессе производства продукции. В составе заработной платы рабочих, занятых на производстве, должна быть оплата за выполнение работ по сдельным расценкам и нормам и по повременной системе оплаты труда рабочих, занятых непосредственно выполнением производственного процесса и отдельных технологических операций изготавливаемой продукции;
- прямых производственных расходов (стоимость проката специальных инструментов и оборудования, которые необходимо использовать при производстве товаров, авторские гонорары, которые выплачиваются разработчикам новых видов продукции).

Производственные накладные затраты являются неизбежными затратами в производственном процессе, однако их невозможно связать с видом продукции или готовой единицей напрямую. К таким затратам относятся: арендные платежи по производственным помещениям; затраты на ремонт и эксплуатацию производственных помещений; заработная плата, выплачиваемая руководству АО «Трубодеталь», персоналу администрации цехов и вспомогательным рабочим; электроэнергия; расходы вспомогательных материалов (газ, топливо, смазочные материалы и т.д.) и прочие.

Производственная себестоимость представляет собой сумму основной себестоимости продукции, производственных накладных затрат и корректировки остатков незавершенного производства.

Незавершенным производством являются затраты на частично готовые единицы продукции, а именно продукция, работа над которой продолжается и которая не находится в стадии готовой продукции на конец отчетного периода.

Для расчета себестоимости выпущенной готовой продукции необходима корректировка производственной себестоимости на дельту остатков по незавершенному производству, рассчитанную как разность между значением незавершенного производства на начало и на конец периода. При прибавлении или вычитании полученной дельты остатков незавершенного производства определяется значение производственной себестоимости выпущенной готовой продукции.

Под амортизацией основных средств понимают истощение активов (происходит уменьшение первоначальной стоимости ОС, НМА), но расходами она признана быть не может, так как одновременно в равной сумме происходит прирост стоимости незавершенного производства. При этом капитал предприятия не изменяется. Однако в соответствии с п. 80 МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» и п. 41, 48 МСФО 16 «Основные средства» амортизация должна признаваться в качестве расходов, только если такие расходы не включены в балансовую стоимость другого актива. В п. 16 ПБУ 10/99 «Расходы организации» заложена аналогичная норма: «Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации».

МСФО (IAS) 16 «Основные средства» является основным стандартом, который определяет принципы учета основных средств, включая амортизацию. Но применяя этот стандарт, необходимо также учитывать и требования других стандартов: МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам» и прочих.

Амортизацию необходимо начислять с момента готовности актива к использованию и продолжать начислять, пока признание не будет отменено. Даже в тех случаях, когда актив не используется, амортизацию необходимо начислять. В МСФО (IAS) 16 «Основные средства» содержится требование о соблюдении определенной последовательности при вычислении амортизационных отчислений и

их включении в отчет о финансовых результатах в качестве расходов. Такая последовательность представлена на рисунке 2.

В ПБУ 6/01 «Учет основных средств», в отличие от МСФО 16 «Основные средства», не приведены конкретные рекомендации по расчету амортизационных отчислений при приобретении или выбытии активов в середине отчетного периода. Однако на базе основных принципов построения международной системы стандартов предполагается, что доходы и расходы должны соотноситься по периодам. Принципом рациональности и существенности затрат определяются правила начала и окончания периода и, соответственно, ограничение по выбору частоты начисления амортизации.

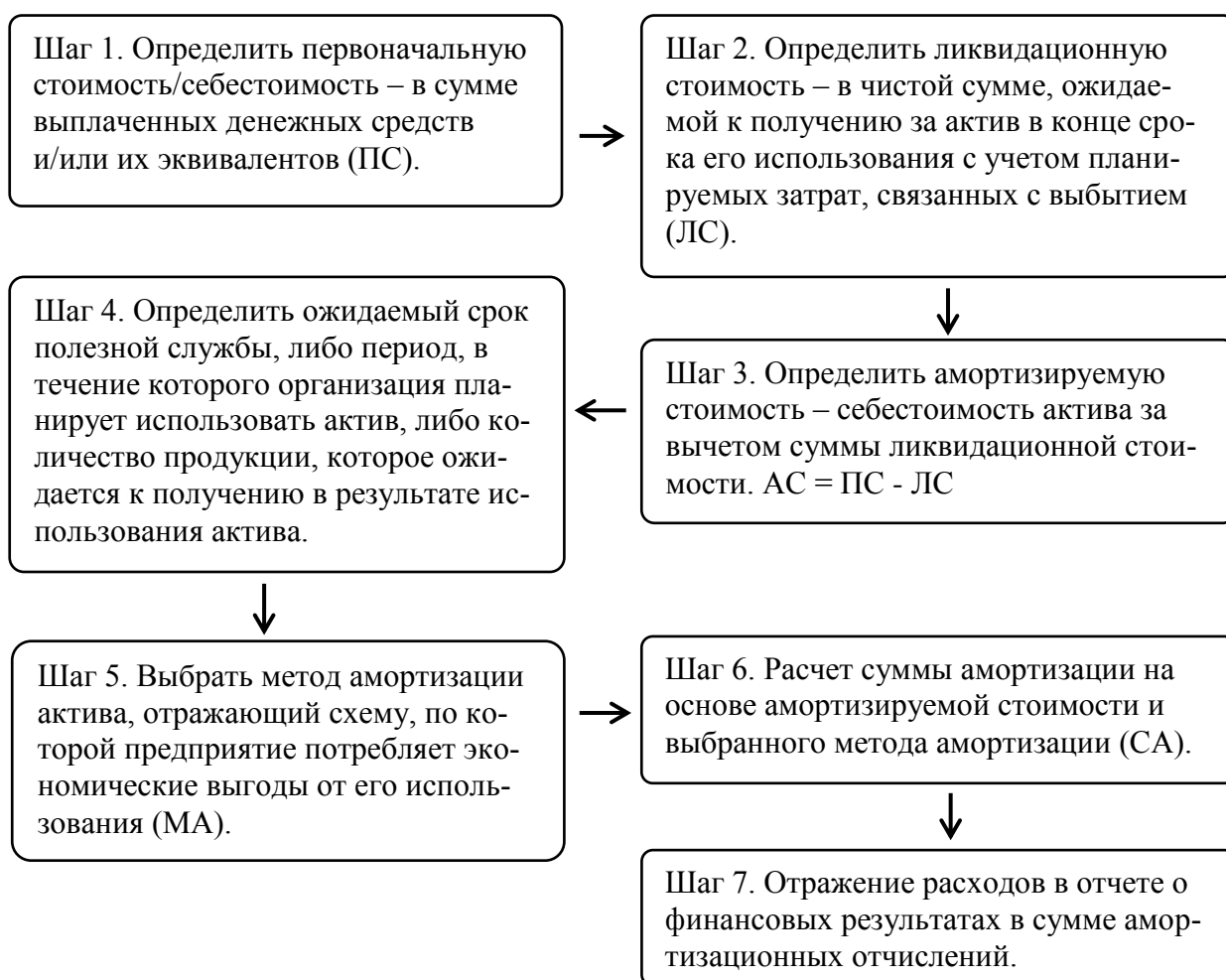


Рисунок 2 – Последовательность действий при вычислении амортизационных отчислений и их включении в отчет о финансовых результатах

Одним из наиболее распространенных методов начисления амортизации является «месячная конвенция»: ежемесячное начисление амортизационных расходов – в месяце, когда приобретен актив, признается 1/12 годовой суммы амортизации, а в месяце выбытия амортизация не признается совсем.

Между ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и МСФО (IAS) 16 «Основные средства» почти нет отличий в отношении условий определения срока полезного использования объектов основных средств. Наряду с этим, в отличие от МСФО (IAS) 16 «Основные средства», в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» не содержатся рекомендации по периодическому пересмотру срока полезного использования. Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» срок полезного использования может быть пересмотрен только в случаях реконструкции или модернизации, если при этом произошло улучшение первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» подчеркивает, что срок реального полезного использования может быть длиннее или короче предполагаемого вследствие многочисленных факторов, таких как изменения на рынке выпускаемой продукции [18].

В конце каждого финансового года согласно МСФО (IAS) 16 «Основные средства» выбранный метод амортизации должен пересматриваться. Метод амортизации также пересматривается тогда, когда происходит существенное изменение графика по получению экономических выгод. В таком случае изменение метода амортизации рассматривается как изменение в расчетных оценках и, соответственно, никаких изменений в учетной политике не производится.

Ежегодно бухгалтерия проводит запись о признании амортизационных расходов в учетных регистрах. Суммы начисленной амортизации аккумулируются по кредиту счета «Накопленная амортизация». Этот счет является оценочным, а значит, он отражается как контрсчет в активе отчета о финансовых результатах до момента, пока соответствующий актив числится в учете, и он не закрывается по окончании года.

В бухгалтерском учете производится следующая запись в сумме начисленной амортизации:

- Дт «Расходы на амортизацию»;
- Кт «Накопленная амортизация» – на сумму начисленной амортизации за период.

Проведенный в диссертационной работе и представленный в таблице 7 сравнительный анализ положений МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и ПБУ 6/01 «Учет основных средств» в отношении учета амортизации позволил выделить основные различия между этими документами.

В результате проведенного исследования можно прийти к следующим выводам:

- ПБУ 6/01 «Учет основных средств» является существенным вкладом в процесс сближения учета основных средств с международными требованиями. Но наряду с этим остаются отличия, вызывающие на практике расхождения между отчетными данными российских и иностранных предприятий;

- в действующем ПБУ 6/01 «Учет основных средств» не предусмотрено уточнение способа начисления амортизации объектов основных средств и срока полезного использования из-за влияния разных событий, что, в свою очередь, приводит к завышению стоимости активов, отражаемых в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- в действующем ПБУ 6/01 «Учет основных средств» не содержатся нормы, в соответствии с которыми амортизационные отчисления могут формировать себестоимость других активов (капитализироваться).

Таблица 7 – Основные различия положений МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и ПБУ 6/01 «Учет основных средств» в отношении признания амортизационных расходов

Параметры сравнения	МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
Определение амортизируемой стоимости ОС	Амортизируемая величина актива определяется после вычета его остаточной стоимости (п. 53)	Амортизируемой стоимостью является первоначальная стоимость или текущая (восстановительная) стоимость (п. 19)
Периодический пересмотр срока полезного использования ОС	Срок полезного использования объекта основных средств должен периодически пересматриваться (п. 51)	Срок полезного использования по объектам основных средств пересматривается только в случае их реконструкции или модернизации (п. 20)
Периодический пересмотр способа начисления амортизации	Метод амортизации должен пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года (п. 61)	Данная или похожая норма отсутствует
Регламентация для каждого значительного объекта ОС отдельно определять амортизационные отчисления	Каждый компонент объекта основных средств, себестоимость которого составляет значительную величину относительно общей себестоимости объекта, амортизируется отдельно (п. 43)	Данная или похожая норма отсутствует
Признание амортизации в бухгалтерском учете	Сумма амортизационных отчислений за каждый период должна признаваться в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда она включается в балансовую стоимость другого актива (п. 48). Амортизационные отчисления за период признаются в составе финансового результата	Данная или похожая норма отсутствует. К расходам по обычным видам деятельности также относится возмещение стоимости ОС, НМА и других амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений (п. 5 ПБУ 10/99)

Следовательно, можно прийти к выводу, что для гармонизации отечественной системы учета с международными стандартами, а также для соблюдения принципа осмотрительности, способ начисления амортизации и срок полезного использования по основным средствам необходимо ежегодно проверять на необходимость их уточнения. К примеру, срок полезного использования основного средст-

ва должен подлежать уточнению, если продолжительность периода использования актива существенно меняется. Организации необходимо самостоятельно определять критерии существенности и закреплять их в своей учетной политике. В случае уточнения срока полезного использования объекта возникает необходимость откорректировать сведения отчетности, отраженные в отчете о финансовом положении на начало отчетного периода как изменения в оценочных значениях.

В бухгалтерском учете эти корректировки необходимо отразить в дебете счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и в кредите счета 02 «Амортизация основных средств». В текущей бухгалтерской отчетности сведения на начало периода должны быть приведены с учетом корректировок.

Такой вариант учета может быть использован российскими предприятиями, если он закреплен в учетной политике, несмотря на отсутствие такой нормы в ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Учитывая высокую значимость предъявляемых внешними инвесторами и российскими надзорными органами к использованию природных ресурсов, на предприятии необходимо комплекс экологических мероприятий. По стандартам РСБУ данные мероприятия проводятся за счет внутренних источников хозяйствующего субъекта. По международным стандартам учета затратами на экологические преобразования можно оптимизировать финансовый результат.

Экологический учет является важнейшим инструментом, позволяющим осуществлять концепцию устойчивого развития.

На уровне экономического субъекта экологический учет в настоящее время проводится в контексте действующих стандартов бухгалтерского финансового и управленческого учета. В России нет специального стандарта по бухгалтерскому учету, который бы специально регулировал учет затрат на охрану окружающей среды. В рамках реформирования нормативной базы бухгалтерского учета следует разработать отдельный стандарт. В данном стандарте необходимо представить классификацию экологических затрат и варианты их отражения в бухгалтерском финансовом учете (как элемент учетной политики).

Так как в настоящее время нет единой (обязательной) классификации затрат на экологию, автор предлагает ее установить. Этот классификатор для предприятия АО «Трубодеталь» может состоять из 5 групп, представленный на рисунке 3.

Приведенные текущие и капитальные экологические расходы можно рассчитать с использованием показателей действующей статистической отчетности, а также путем прямых и косвенных оценок.

Экологический учет необходимо рассматривать как сегментарную область бухгалтерского финансового учета предприятия.

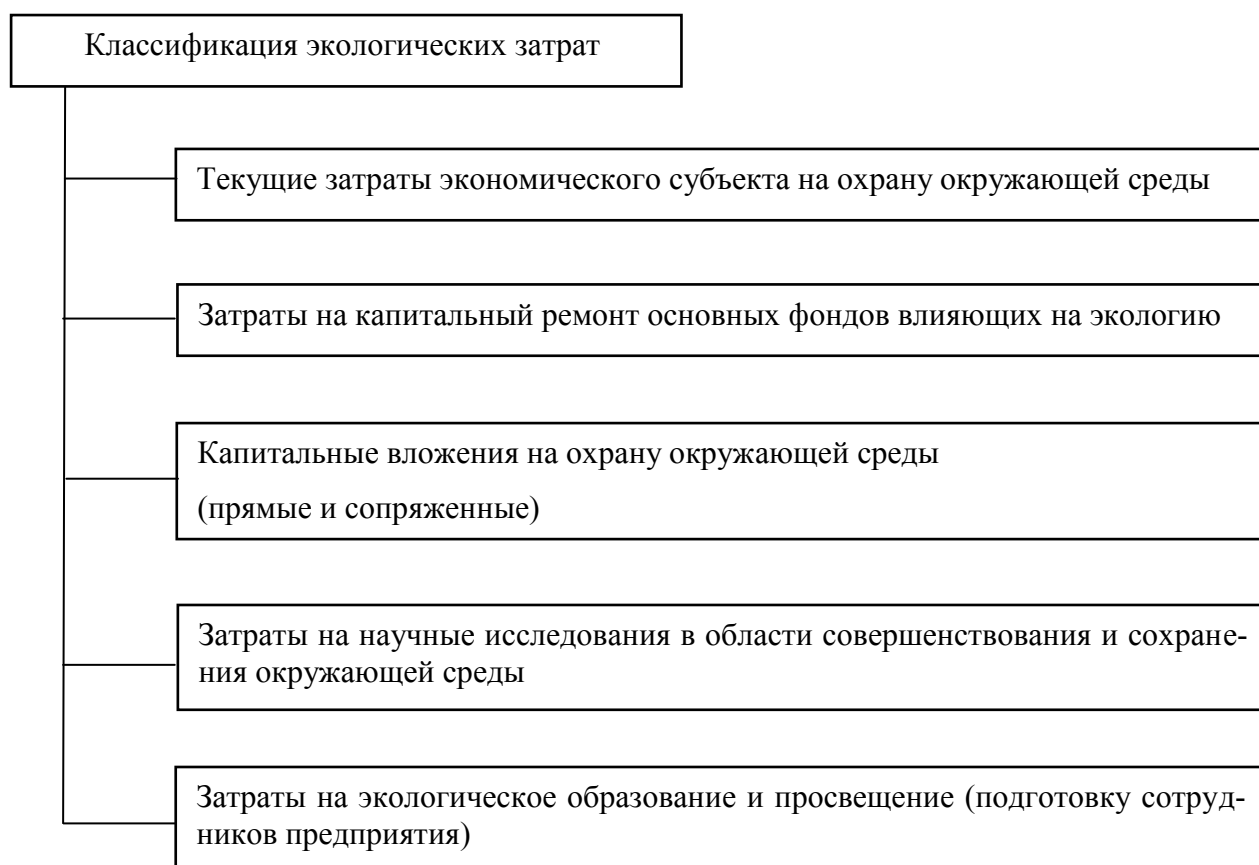


Рисунок 3 – Классификатор видов природоохранной деятельности

Таким образом, основными элементами учета, подлежащим адаптации к требованиям МСФО на предприятии АО «Трубодеталь» являются затраты связанные с преобразованием и использованием основного производственного фонда, их амортизацией, а также такими элементами, формирующими расходы, как затраты на экологическую безопасность предприятия.

2.3 Сопоставление финансовых результатов предприятия по РСБУ и МСФО

Учитывая, что формирование расходов в соответствии МСФО и РСБУ для АО «Трубодеталь» будут отличаться, целесообразно определить на сколько существенны эти отличия для формирования финансового результата предприятия. Для этого необходимо сопоставить значение результатов предприятия полученных в соответствии российских и международных стандартов. При этом необходимо воспользоваться либо методом параллельного учета, либо методом трансформации. Каждый из методов требует выполнение определенных последовательности в части соблюдения принципов сопоставления.

Расхождения между российскими стандартами бухгалтерского учета и международными стандартами финансовой отчетности заключаются не только в стандартах, но и в подходах к составлению бухгалтерской отчетности. В самих подходах преследуются разные цели составления отчетности. Отчетность, составленная по международным стандартам, направлена в первую очередь на интересы инвесторов и кредиторов. Отчетность, отвечающая требованиям РСБУ, используется главным образом контролирующими финансовыми органами в целях проверки правильности составления отчетности [74].

Для того чтобы рассмотреть отличия стандартов МСФО и ПБУ составим таблицу 8, в которой отразим их соответствия друг другу [74].

Таблица 8 – Соответствие МСФО и ПБУ

МСФО (IAS, IFRS)	ПБУ
МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»
МСФО (IAS) 2 «Запасы»	ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»
МСФО (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств»	ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»
МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки»	ПБУ 1/08 «Учетная политика организации» ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»

МСФО (IAS, IFRS)	ПБУ
МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты»	ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»
МСФО (IAS) 11 «Договоры подряда»	ПБУ 2/08 «Учет договоров строительного подряда»
МСФО (IAS, IFRS)	ПБУ
МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»	ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»
МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
МСФО (IAS) 17 «Аренда» заменен IFRS16 «Аренда»	Проект ПБУ «Учет аренды»
МСФО (IAS) 18 «Выручка»	ПБУ 9/99 «Доходы организации»
МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»	ПБУ «Учет вознаграждений работникам»
МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»	ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»
МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»	ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»
МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»	ПБУ 15/08 «Учет расходов по займам и кредитам»
МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»	ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах»
МСФО (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам»	нет
МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность»	нет
МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия»	нет
МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»	нет
МСФО (IAS) 30 «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых учреждений»	нет
МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности»	ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»
МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации»	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»
МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию»	нет
МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»	ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»
МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»	нет
МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»	ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности»
МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»	ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов»

МСФО (IAS, IFRS)	ПБУ
МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»
МСФО 40 «Инвестиционная собственность»	нет
МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»	нет
МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО»	нет
МСФО (IFRS) 2 «Выплаты долевыми инструментами»	нет
МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»	нет
МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»	нет
МСФО (IFRS) 5 «Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность»	ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»
МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»	ПБУ 19/2002 «Учёт финансовых вложений»
МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»	ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»
МСФО (IAS, IFRS)	ПБУ
—	ПБУ 10/1999 «Расходы организации»
МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»	Федеральный закон №208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»
МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность»	ПБУ 20/2003 «Информация об участии в совместной деятельности»
МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях»	нет
МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»	нет
МСФО (IFRS) 16 «Аренда»	нет

Таким образом, различия в рассматриваемых подходах заключаются в ориентации на правовое и документальное обоснование различных фактов хозяйственной деятельности и на требования законодательства отечественного учета, в отличие от МСФО, которые экономическое обоснование выносят на первый план; отсутствие аналогичных положений бухгалтерского учета для некоторых международных стандартов финансовой отчетности; ориентация МСФО на интересы пользователей финансовой отчетности [75].

При существующих отличиях возникает необходимость подготовки отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Для этого применяют метод трансформации.

Автором дано определение трансформация – это процесс перехода финансовой отчетности к требованиям международного стандарта финансовой отчетности.

Рассмотрим трансформацию бухгалтерской отчетности из РСБУ в МСФО предприятия АО «Трубодеталь». Чтобы приступить к процессу необходимы элементы отчетности предприятия АО «Трубодеталь» по РСБУ: Бухгалтерский баланс организации (ПРИЛОЖЕНИЕ В) и Отчет о финансовых результатах (ПРИЛОЖЕНИЕ Г).

Для трансформации воспользуемся авторской программой, предоставленной аудиторской компанией АБУАР, выполненной на базе Excel.

Первым этапом составляем таблицу реклассификации с выведением остатков по счетам, которая приведена в таблице 9.

В таблице 9 также указаны новые формулировки статей в соответствии с МСФО.

Следующим этапом трансформации является распределение остатков по статье «Сырье и материалы», вкладка «5 ЗАПАСЫ».

Этап трансформации запасов реализуется в соответствии со стандартом IAS 2 «Запасы».

Целью этого стандарта является определение порядка учета запасов. Основным вопросом при учете запасов является определение суммы затрат, которая признается в качестве актива и переносится на будущие периоды до признания соответствующей выручки.

Для целей формирования отчетности по МСФО компания проанализировала информацию по запасам:

- выделила виды запасов;
- указала дополнительную информацию для целей реклассификаций.

Таблица 9 – Реклассификация остатков готовой продукции и незавершенного производства по компонентам себестоимости РСБУ, в тысячах рублей

Статьи РСБУ		Распределение	Статьи МСФО
Сырье	117 480	(2 772)	Сырье и материалы
Заработная плата	44 153	(1 042)	Вознаграждения работникам
Услуги сторонних организаций по ремонту основных средств (субподряд)	30 625	(723)	Ремонт и обслуживание основных средств
Социальные взносы	12 729	(300)	Вознаграждения работникам
Прочие материалы	6 886	(162)	Сырье и материалы
Услуги сторонних организаций (электричество)	6 747	(159)	Энергия
Топливо	3 985	(94)	Топливо
Амортизация основных средств	2 480	(59)	Амортизация основных средств
Аренда	1 680	(40)	Прочие производственные расходы
Ремонт и обслуживание основных средств	1 380	(33)	Ремонт и обслуживание основных средств
Вневедомственная охрана	950	(22)	Прочие производственные расходы
Коммунальные услуги	732	(17)	Прочие производственные расходы
Прочее	724	(17)	Прочие производственные расходы
Налог на имущество	609	(14)	Налоги, кроме текущего налога на прибыль
Подитог	231 160	(5 454)	
Изменение остатков готовой продукции и НЗП	(5 454)	-	
Себестоимость продаж	225 706	-	

Согласно учетной политике по РСБУ компания представляет расходы будущих периодов (РБП) в статье «Запасы».

В отчетности по РСБУ компания не формирует резервы под обесценение запасов.

В таблице 10 представлены виды запасов и реклассификация из статьи «Запасы» активов, не подходящих под определение запасов по МСФО (IAS) 2 за 2016 год.

Таблица 10 – Реклассификация запасов на 31.12.2016 г, в тысячах рублей

Корреспонденция счетов	Отчет	Дебет, тысячи рублей	Кредит, тысячи рублей
Кт Запасы / Сырье и материалы	ОФП		(12 858)
Дт Прочие внеоборотные активы	ОФП	2 457	
Дт Запасы / Незавершенное производство	ОФП	6 607	
Дт Запасы / Готовая продукция	ОФП	2 657	
Дт Нематериальные активы	ОФП	472	
Дт Торговая и прочая дебиторская задолженность / Авансы выданные	ОФП	665	
Кт Управленческие расходы/Прочие управленческие расходы	ОСД		(64)
Дт Управленческие расходы/Амортизация НМА	ОСД	64	

Поправки, связанные со снижением (восстановлением ранее признанного снижения) стоимости запасов до чистой цены продажи отображены в таблице 11.

Таблица 11 – Поправки по статье «Запасы» на 31.12.2015, в тысячах рублей

Корреспонденция счетов	Отчет	Дебет	Кредит
Дт Нераспределенная прибыль прошлых лет	ОФП	45	
Дт Себестоимость /Списание (сторнирование списанной ранее) стоимости запасов до чистой цены продажи	ОСД	48	
Кт Запасы / Снижение стоимости незавершенного производства до чистой цены продажи	ОФП		(80)
Кт Запасы / Снижение стоимости готовой продукции до чистой цены продажи	ОФП		(14)

Следующий этап трансформации – это работа по статье «Дебиторская задолженность», вкладка «бДЗ».

Трансформацию дебиторской задолженности осуществляем в соответствие со стандартами IFRS 7 и IFRS 9.

Цель данных стандартов – установление принципов отражения финансовых активов и финансовых обязательств в финансовой отчетности для представления пользователям финансовой отчетности уместной и полезной информации, позволяющей им оценить суммы, сроки возникновения и неопределенность будущих денежных потоков организации.

Для целей формирования отчетности по МСФО была проанализирована информация по дебиторской задолженности (таблица 12):

- выделение переплаты по налогу на прибыль отдельной статьей для отражения в ОФП;
- выделение текущей части долгосрочной дебиторской задолженности;
- выделение видов дебиторской задолженности;
- выделение дебиторской задолженности компаний Группы для дальнейшего исключения на уровне консолидации.

Таблица 12 – Виды дебиторской задолженности на 31 декабря, в тысячах рублей

РСБУ	2015 г.	2016 г.
Дебиторская задолженность	66 131	75 848
Долгосрочная		
Торговая дебиторская задолженность (без учета резерва)	9 000	-
(Резерв под обесценение торговой дебиторской задолженности) (справочно)	-	-
Краткосрочная		
Торговая дебиторская задолженность (без учета резерва)	48 010	71 666
(Резерв под обесценение торговой дебиторской задолженности) (справочно)	(3 480)	(4 644)
Авансы выданные (без учета резерва)	5 911	4 222
(Резерв под обесценение авансов выданных) (справочно)	-	-
Прочая дебиторская задолженность (без учета резерва)	4 105	1 762
(Резерв под обесценение прочей дебиторской задолженности) (справочно)	(200)	(160)
Дебиторская задолженность компаний Группы	2 182	2 894
Предоплата по текущему налогу на прибыль	603	108

В таблице 12 справочно отображены резервы под обесценение, которые не будут отражены в составе дебиторской задолженности в Отчете о финансовом положении.

Производим реклассификацию статьи «Дебиторской задолженности» в таблице 13.

Таблица 13 – Реклассификация дебиторской задолженности на 31.12.2016 г.,
в тысячах рублей

Корреспонденция счетов	Отчет	Дебет	Кредит
Кт Торговая и прочая дебиторская задолженность / Торговая дебиторская задолженность_ОА	ОФП		(4 182)
Кт Торговая и прочая дебиторская задолженность / (Резерв под обесценение торговой дебиторской задолженности)_ОА	ОФП		(4 644)
Кт Торговая и прочая дебиторская задолженность / (Резерв под обесценение прочей дебиторской задолженности)	ОФП		(160)
Кт Торговая и прочая дебиторская задолженность / (Резерв под обесценение авансов выданных)	ОФП		-
Дт Торговая и прочая дебиторская задолженность / Авансы выданные	ОФП	4 222	
Дт Торговая и прочая дебиторская задолженность / Прочая дебиторская задолженность	ОФП	1 762	
Дт Торговая и прочая дебиторская задолженность / Дебиторская задолженность компаний Группы	ОФП	2 894	
Дт Предоплата по текущему налогу на прибыль	ОФП	108	

После реклассификации статьи «Дебиторской задолженности» вносим поправки. К ним относят:

- оценка реструктуризированной дебиторской задолженности;
- начисление процентов по дебиторской задолженности, учитываемой по амортизированной стоимости;
- создание резерва по сомнительным долгам;
- восстановление ранее созданного резерва;
- списание дебиторской задолженности, срок давности которой истек или дебитор по которой ликвидирован, на финансовые результаты (использование резерва);
- сальдирование ранее выданного аванса с кредиторской задолженностью по одному и тому же выставленному счету.

Отражаем полученные данные в таблице 14.

Таблица 14 – Поправки по статье «Дебиторской задолженности» на 31.12.2016г.,
в тысячах рублей

Корреспонденция счетов	Отчет	Дебет	Кредит
ДтНераспределенная прибыль прошлых лет	ОФП	2 152	
Кт Финансовые доходы и расходы / Проценты к получению	ОСД		(1 370)
Кт Торговая и прочая дебиторская задолженность / Торговая дебиторская задолженность_ОА	ОФП		(782)

Дебиторская задолженность представляется в балансе за минусом резерва на сомнительные долги.

Следующим шагом является распределение по статьям «Инвестиции» и «Денежные средства», вкладка «7Инв, ДС и ЭДС».

Для целей формирования отчетности по МСФО анализируем информацию по финансовым вложениям (таблица 15):

- выделяем виды финансовых вложений;
- классифицируем на долгосрочные и краткосрочные.

Таблица 15 – Финансовые вложения ООО «АВС» на 31 декабря, в тысячах рублей

	Процент владения	2015 г.	2016 г.	Дополнительная информация
Финансовые вложения долгосрочные		11 500	80 400	
Инвестиция в компанию «Альфа»	80	7 500	7 500	ДК с точки зрения Группы (МСФО)
Инвестиция в компанию «Гамма»	30		68 900	ДК с точки зрения Группы (МСФО)
Инвестиция в компанию «Сигма»	40	4 000	4 000	АК
Финансовые вложения краткосрочные		3 556	84 255	
Векселя Сбербанка по предъявлению		1 780	2 700	
Долевые ценные бумаги для торговли		1 776	81 555	Переоцениваются в отчетности по РСБУ

По МСФО (IAS) 28 в Отчете о финансовом положении мы отражаем инвестицию в ассоциированное или совместное предприятие как долгосрочный актив. Таким образом, основная реклассификация финансовых активов происходит по видам в составе долгосрочных и краткосрочных активов.

Осуществляем реклассификацию «Инвестиций» (таблица 16).

Таблица 16 – Реклассификация статьи «Инвестиции» на 31.12.2016, в тысячах рублей

Корреспонденция счетов	Отчет	Дебет	Кредит
Дт Инвестиции в ассоциированные компании	ОФП	4 000	
Кт Инвестиции в дочерние компании	ОФП		(4 000)
Дт Прочие оборотные активы	ОФП	2 700	
Кт Инвестиции, предназначенные для торговли	ОФП		(2 700)

В таблице 17 отражены поправки.

Таблица 17 – Поправки по статье «Инвестиции» на 31.12.2016, в тысячах рублей

Корреспонденция счетов	Отчет	Дебет	Кредит
Дт Инвестиции в ассоциированные компании	ОФП	6 752	
Кт Нераспределенная прибыль прошлых лет	ОФП		(4 910)
Кт Доход от ассоциированных компаний	ОСД		(1 842)

Далее рассмотрим статью «Денежные средства» (таблица 18). В ней происходит выделение денежных средств в соответствии со спецификой деятельности и учетной политикой. Необходима реклассификация процентов по финансовым активам из дебиторской задолженности в соответствующие финансовые активы.

Таблица 18 – Денежные средства и их эквиваленты на 31.12.2016г., в тысячах рублей

Денежные средства	45 098
Касса	52
Расчетные счета	27 686
Валютные счета	14 360
Специальные счета в банках	
Депозит, открытый как гарантия выплаты аренды сроком на 2 года	3 000

В таблице 19 представлена реклассификация денежных средств и их эквивалентов на 31 декабря 2016 года.

Таблица 19 – Реклассификации «Денежных средств» на 31.12.2016, в тысячах рублей

Корреспонденция счетов	Отчет	Дебет	Кредит
Кт Денежные средства и их эквиваленты / Де-нежные средства в рублях	ОФП		(17 360)
Дт Денежные средства и их эквиваленты / Де-нежные средства в валюте	ОФП	14 360	
Дт Прочие оборотные активы	ОФП	3 000	

Следующим этапом является распределение по финансовой аренде, вкладка «8 ФинАр».

В соответствии с МСФО договор лизинга будет являться договором финансовой аренды.

В данном случае основными реклассификациями будут следующие пункты.

– выделение авансов выданных и обязательств по финансовой аренде, признанных по РСБУ, для их дальнейшего исключения и начисления обязательств по МСФО;

– выделение текущей части обязательства по финансовой аренде, признанного по МСФО.

Предмет лизинга по РСБУ учитывается на балансе лизингодателя, поэтому необходимы поправки (таблица 20):

– исключение расходов по финансовой аренде, признаваемых в отчетности по РСБУ;

– признание актива, полученного по финансовой аренде, и обязательства по финансовой аренде в соответствии с МСФО;

– начисление процентных расходов по финансовой аренде в соответствии с МСФО;

– начисление амортизации по основным средствам.

Таблица 20 – Реклассификация по финансовой аренде на 31 декабря 2016 г.,
в тысячах рублей

Корреспонденция счетов	Отчет	Дебет	Кредит
Дт Основные средства	ОФП	2 029	
Кт Нераспределенная прибыль прошлых лет	ОФП		(292)
Кт Себестомость / Прочие производственные расходы	ОСД		(1 680)
Дт Финансовые доходы и расходы / Проценты к уплате	ОСД	384	
Дт Себестоимость / Амортизация основных средств	ОСД	748	
Кт Заемные средства / Краткосрочная часть обязательства по финансовой аренде	ОФП		(1 189)

Следующим шагом является распределение по статье «Основные средства», вкладка «9 ОС, ИИ».

Трансформация по учету инвестиционного имущества выполняется на основе стандартов МСФО (IAS) 40 и МСФО (IAS) 16.

Целью стандарта МСФО (IAS) 40 является установление порядка учета инвестиционной недвижимости и требований к раскрытию соответствующей информации. Цель стандарта МСФО (IAS) 16 состоит в определении порядка учета основных средств с тем, чтобы пользователи финансовой отчетности могли получать информацию об инвестициях предприятия в основные средства и об изменениях в составе таких инвестиций. Основными аспектами учета основных средств являются признание активов, определение их балансовой стоимости, а также соответствующих амортизационных отчислений и убытков от обесценения, подлежащих признанию.

Основные поправки, необходимые для трансформации бухгалтерской отчетности по статье «Основные средства» (ОС) (таблица 21):

- корректировки стоимости ОС до оценки, определенной для МСФО;
- списание ОС, по которым компания не ожидает экономических выгод в будущем (социальная сфера, замороженное строительство, неиспользуемые ОС и т.д.);
- корректировка первоначальной стоимости. Такая корректировка необходима в связи с включением расходов по выводу активов из эксплуатации в соответ-

ствии с МСФО (IAS) 37 [5]; а также с включением и / или пересчетом затрат по займам, начисленным по рыночным ставкам, по МСФО.

- начисление амортизации по восстановленным основным средствам стоимостью до 40,000 рублей;
- признание в учете основных средств, полученных по договорам финансовой аренды, начисление амортизации по таким объектам;
- корректировка амортизации: такая корректировка необходима по причинам: установления различных сроков полезного использования объектов основных средств для МСФО и РСБУ, различий в датах начала и прекращения начисления амортизации по МСФО и РСБУ, применения различных методов начисления амортизации, пересмотра ранее установленных сроков полезного использования, методов начисления амортизации и ликвидационной стоимости по МСФО;
- обесценение основных средств и инвестиционного имущества в соответствии с МСФО (IAS) 36.

Таблица 21 – Разница между МСФО и РСБУ в движении основных средств на 31 декабря, в тысячах рублей

	РСБУ	МСФО	Отклонение	Дополнительная информация
Движение за 2015 г.				
Первоначальная стоимость	62 419	65 593	3 174	Корректировка стоимости основных средств на дату перехода
Накопленная амортизация	(26 581)	(16 622)	9 959	Корректировка стоимости основных средств на дату перехода
ИИ: Остаточная стоимость	367		(367)	Реклассификация в инвестиционное имущество
Объекты производственного характера: Остаточная стоимость	36		(36)	Списание объектов производственного характера
Аренда: Остаточная стоимость		2 777	2 777	Учет финансовой аренды (Лист 8 «ФинАр»)
Движение за 2016 г.				
Поступления	27 603	27 603	-	
Выбытия	(1 154)	(1 798)	(644)	Корректировка остаточной стоимости выбывших основных средств

	РСБУ	МСФО	Отклонение	Дополнительная информация
Движение за 2016 г.				
Объекты непроизводственного характера: Выбытие	(8)		8	Списание объектов непроизводственного характера (выбытия в РСБУ были отражены в составе «Прочих расходов»)
Амортизация за период	(2 450)	(5 146)	(2 696)	Корректировка амортизации основных средств за период (амортизация за период в РСБУ была отражена в составе «Себестоимости продаж»)
Амортизация за период	(30)		30	Реклассификация в инвестиционное имущество
Объекты непроизводственного характера: Амортизация за период	(5)		5	Списание объектов непроизводственного характера (амортизация за период в РСБУ была отражена в составе «Прочих расходов»)
Аренда: Амортизация за период		(748)	(748)	Учет финансовой аренды (Лист 8 «ФинАр»)
Обесценение				
Остаточная стоимость согласно реестру основных средств на 31.12.2016 г.	60 198	71 660	11 462	

Следующим шагом является распределение обязательств, вкладки «10 КЗ» и «11 ЗаемСред».

Для целей формирования отчетности по МСФО была проанализирована информация по кредиторской задолженности (таблица 22):

- выделены виды кредиторской задолженности;
- классифицирована на долгосрочную и краткосрочную;
- выделена кредиторская задолженность компаний Группы для дальнейшего исключения на уровне консолидации.

Таблица 22 – Виды кредиторской задолженности предприятия АО «Трубодеталь»,
в тысячах рублей

РСБУ	31.12.2016
Обязательства	55 477
Торговая и прочая кредиторская задолженность	
Торговая кредиторская задолженность	21 321
Авансы полученные	6 183
Начисленное вознаграждение сотрудникам	2 433
Кредиторская задолженность по приобретенным основным средствам	4 282
Начисленные обязательства и прочая кредиторская задолженность	6 984
Кредиторская задолженность перед компаниями Группы	2 117
Текущие налоговые обязательства по налогу на прибыль	4 255
Задолженность по прочим налогам	
Налог на добавленную стоимость	3 659
Социальные взносы	2 385
НДФЛ	917
Налог на имущество	663
Земельный налог	170
Прочие налоги и сборы	108

Реклассификация «Кредиторской задолженности» (таблица 23) означает:

- выделение обязательств по налогу на прибыль отдельной статьей для отражения в отчете о финансовом положении;
- перенос реструктуризированных налогов из краткосрочных налоговых обязательств в долгосрочные.
- выделение текущей части;
- выделение видов кредиторской задолженности;
- представление налоговых обязательств в разрезе существенных налогов;
- выделение кредиторской задолженности компаний Группы для дальнейшего исключения на уровне консолидации.

Кредиторская задолженность отражается в отчете о финансовом положении предприятия (балансе) по кредиту соответствующего счета.

Таблица 23 – Реклассификация «Кредиторской задолженности», в тысячах рублей

Корреспонденция счетов	Отчет	Дебет	Кредит
Дт Торговая и прочая кредиторская задолженность / Торговая кредиторская задолженность_КО	ОФП	34 156	
Кт Торговая и прочая кредиторская задолженность / Авансы полученные	ОФП		(6 183)
Кт Торговая и прочая кредиторская задолженность / Начисленное вознаграждение сотрудникам	ОФП		(2 433)
Кт Торговая и прочая кредиторская задолженность / Кредиторская задолженность по приобретенным основным средствам	ОФП		(4 282)
Кт Торговая и прочая кредиторская задолженность / Начисленные обязательства и прочая кредиторская задолженность	ОФП		(6 984)
Кт Торговая и прочая кредиторская задолженность / Кредиторская задолженность перед компаниями Группы	ОФП		(2 117)
Кт Текущие налоговые обязательства по налогу на прибыль	ОФП		(4 255)
Кт Задолженность по прочим налогам / Налог на добавленную стоимость	ОФП		(3 659)
Кт Задолженность по прочим налогам / Социальные взносы	ОФП		(2 385)
Кт Задолженность по прочим налогам / НДФЛ	ОФП		(917)
Кт Задолженность по прочим налогам / Налог на имущество	ОФП		(663)
Кт Задолженность по прочим налогам / Земельный налог	ОФП		(170)
Кт Задолженность по прочим налогам / Прочие налоги и сборы	ОФП		(108)

При анализе заемных обязательств компании (вкладка «11. ЗаемСред») было установлено, что существуют различия в учете долгосрочных заемных средств между МСФО и РСБУ (таблица 24). А представление в отчетности краткосрочных заемных средств по РСБУ соответствует МСФО.

Таблица 24 – Сравнение он 31.12.2016, в тысячах рублей

	РСБУ	МСФО	Разница
Кредит 1	4 415	4 067	349
в т. ч. долгосрочный	4 415	1 967	2 448
в т. ч. краткосрочный		2 100	(2 100)
Расходы будущих периодов	534		534
Процентные расходы	(278)	(714)	436
Прочие расходы	(300)		(300)
Итого затраты по кредиту	(578)	(714)	136

Далее осуществляем поправки (таблица 25):

В случае, когда ставка по договору займа не соответствует рыночной:

- корректировка оценки при первоначальном признании;
- корректировка величины процентных расходов и балансовой стоимости займа на каждую отчетную дату.

В случае, когда существуют расходы, связанные с получением займа / кредита:

- расчет эффективной ставки;
- определение справедливой стоимости как разницы между полученными займами / кредитами и затратами по сделке;
- корректировка процентных расходов и балансовой стоимости займа / кредита на каждую отчетную дату.

Таблица 25 – Реклассификация на 31.12.2016, в тысячах рублей

Корреспонденция счетов	Отчет	Дебет	Кредит
Дт Заемные средства / Долгосрочный кредиты и займы полученные	ОФП	4 813	
Кт Заемные средства / Краткосрочная часть долгосрочных кредитов и займов полученных	ОФП		(4 813)

Следующим шагом является корректировка по налоговым обязательствам, вкладка «12.Резервы».

По итогам аудита за 2016 год аудиторы выявили риски начисления дополнительных налогов, а также пени и штрафов по ним. Платежей по налоговым рискам не было. Информация о суммах возможных доначислений и рисках по видам налогов приводится в таблице 26.

Таблица 26 – Возможные доначисления и риски по видам налогов на 31.12.2016, в тысячах рублей

Вид налога	Сумма доначисления	Пени	Штрафы	Итого	Степень риска
Налог на прибыль	6 790	78	1 740	8 608	вероятно
Налог на имущество	135	14	51	200	вероятно
НДС	7 360	1 091	1 128	9 579	возможно

Отражаем поправки в таблице 27.

Таблица 27 – Поправки на 31.12.2016, в тысячах рублей

Корреспонденция счетов	Отчет	Дебет	Кредит
Дт Нераспределенная прибыль прошлых лет	ОФП	5 979	
Дт Себестоимость / Налоги, кроме текущего налога на прибыль	ОСД	200	
Дт Расходы по налогу на прибыль / Резерв по налогу на прибыль	ОСД	2 629	
Кт Текущие налоговые обязательства по налогу на прибыль			(8 608)
Кт Резервы	ОФП		(200)

Осуществляем корректировки по МСФО (таблица 28).

Таблица 28 – Корректировки по МСФО, в тысячах рублей

31.12.2016	Корректировки по МСФО	В том числе постоянная	В том числе временная
Активы	17 484	(24)	17 508
Обязательства	(9 851)	(8 697)	(1 154)
Чистые активы	7 633	(8 720)	16 353

Исходя из корректировок, получаем проводки, указанные в таблице 29.

Таблица 29 – Поправки на 31.12.2016, в тысячах рублей

Корреспонденция счетов	Отчет	Дебет	Кредит
Дт Нераспределенная прибыль прошлых лет	ОФП	2 847	
Кт Расходы по налогу на прибыль / Отложенный налог на прибыль	ОСД		(54)
Кт Отложенные налоговые обязательства	ОФП		(2 793)

Итогом проведенной работы по трансформации является составление сводной таблицы (ПРИЛОЖЕНИЕ Д), в которой отражена трансформация бухгалтерского баланса из РСБУ в МСФО на 31.12.2016 и отчета о финансовых результатах за 2016 год предприятия АО «Трубодеталь».

Таким образом, финансовая отчетность предприятия, составленная в соответствии с российскими и международными стандартами позволила выявить существенные различия элементов затрат и в оценке итоговых результатах предприятия. Поэтому, целесообразность адаптации РСБУ и МСФО доказана.

Выводы по разделу два

В ходе выполнения второго раздела выпускной квалификационной работы была реализована ее вторая задача. Описана учетная политика предприятия АО «Трубодеталь», объекты учета, представлен план счетов, рассмотрена методика бухгалтерского учета по затратам, выполнено сопоставление результатов предприятия по РСБУ и МСФО.

Полученные расчеты, проведенные параллельным методом трудоемки, затраты и не каждая статья элементов учета по МСФО нашла свое отражение в проведенных расчетах.

Таким образом, обоснованием в настоящей главе необходимость учета затрат на экологию не была учтена при составлении отчетности, что в некоторой степени снижает достоверность полученных данных.

3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ АО «ТРУБОДЕТАЛЬ» В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

3.1 Методика адаптации бухгалтерского учета на АО «Трубодеталь» к требованиям МСФО

Для достижения поставленной задачи данной квалификационной работы автором дано определение адаптации системы учета – это процесс постепенного изменения и перехода финансовой отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности.

Применение МСФО при формировании финансовой отчетности обусловило возникновение различных способов реализации процесса составления и представления финансовой отчетности в формате МСФО.

Широкое распространение на практике получили три метода подготовки отчетности в соответствии с МСФО:

- параллельный учет. Это одновременное отражение фактов хозяйственной деятельности в системе национального бухгалтерского учета и по правилам МСФО, т.е. ведение параллельного учета. Отличительная особенность данного метода заключается в том, что каждый факт хозяйственной жизни учитывается как минимум дважды: первый раз – по правилам российского учета, второй раз – в соответствии с предписаниями МСФО;

- трансформация бухгалтерской отчетности. Это формирование финансовой отчетности, составленной по российским правилам путем корректировки показателей на величины определенных и оговоренных различий, посредством изменения параметров классификации и оценки объектов учета. Отличительная особенность этого метода заключается в ограничении, т.е. отчетность в формате МСФО может быть составлена только после составления отчетности по российским правилам.

– комбинированный учет, который является совмещением вышеуказанных методов, показан на рисунке 4.

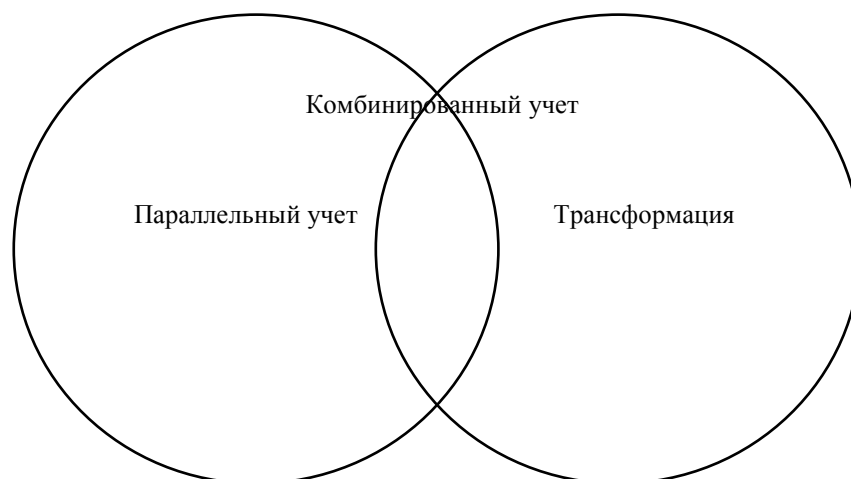


Рисунок 4 – Методы подготовки отчетности в соответствии с МСФО

Для ведения параллельного учета необходимы две базы данных: по РСБУ и по МСФО. Для такого учета обычно используются специальные программы. При занесении операции проводки попадают как в базу российского учета, так и в базу МСФО.

Преимущества параллельного учета хозяйственно-финансовых операций в МСФО очевидны, но существует много проблем, связанных с этим. Первая большая проблема – необходимость внедрения информационных систем, которые требуют расходов на настройку под особенности конкретной компании. Вторая проблема связана с первой – отсутствие подготовленных кадров, способных справиться с такой работой. Создание системы параллельного учета требует крупных инвестиций компании и занимает продолжительное времени подготовки – не менее двух-трех лет [10].

Одним из наиболее распространенных методов подготовки финансовой отчетности по МСФО является метод трансформации российской бухгалтерской отчетности, который представляет собой процесс преобразования бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующего субъекта посредством ее анализа на

соответствие требованиям целевой системы стандартов бухгалтерского учета и корректировки, направленной на устранение выявленных расхождений. На сегодняшний день в литературе рассматривается множество вариантов последовательности действий, которые рекомендуются соблюдать при осуществлении данного процесса. Однако единая и общепризнанная методика трансформации отчетности в настоящее время не выработана.

Рассмотрим методики трансформации отчетности, которые предлагают авторы, занимающиеся исследованиями в данной области. Методика трансформации российской отчетности, разработанная профессором В.Т. Чая, включает следующие этапы [81, с. 264]:

1. Анализ счетов для составления бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о движении денежных средств и др., а также состояния бухгалтерского учета организации и учетной политики, который позволяет выявить отклонения российской отчетности от требований МСФО.

2. Формирование оборотно-сальдовых ведомостей в российской системе счетов бухгалтерского учета, подготовка рабочих документов (рабочих таблиц), в которых представляются различия в отражении хозяйственных операций по их экономическому содержанию согласно российским правилам бухгалтерского учета (РСБУ) и МСФО. Эти различия фиксируются в целях доведения количественных и качественных характеристик каждого счета до требований МСФО.

3. Составление корректирующих записей, позволяющих довести значение каждого счета по своему экономическому содержанию до уровня требований МСФО. По результатам осуществления корректирующих записей формируются пробные балансы и отчеты, как правило, по российскому плану счетов, а по экономическому содержанию и хозяйственному назначению – в формате между национальной системы отчетности.

4. Реклассификация счетов РСБУ в счета МСФО, которая представляет собой перенос скорректированных остатков со счетов российского бухгалтерского учета на счета международного учета. При этом для каждой организации должен разра-

батываться индивидуальный рабочий план счетов по МСФО в зависимости от специфики деятельности. Реклассификация счетов, по мнению профессора В.Т. Чая, позволяет решить две задачи:

- во-первых, подготовить пробные балансы по международному плану счетов;
- во-вторых, получить необходимую аналитическую информацию согласно требованиям МСФО.

5. Составление финансовой отчетности по МСФО на основе пробных балансов и дополнительной информации с использованием предварительно разработанных правил переноса данных со счетов синтетического учета на статьи бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Ведущий специалист департамента международной отчетности аудиторской организации «Crowe Horwath International» Ю.В. Ильина предлагает методику, состав, последовательность и содержание этапов которой отличаются от варианта профессора В.Т. Чая [81, с. 26]:

- предварительная корректировка российских баланса и отчета о финансовых результатах. На этом этапе остатки и обороты по счетам российской отчетности перегруппировываются в статьи, установленные международными стандартами. Эту перегруппировку отражают в трансформационных таблицах, форма и структура которых позволяют проводить в дальнейшем необходимые преобразования;
- сбор дополнительной аналитической бухгалтерской и управленческой информации. На данном этапе определяются принципиальные различия между РСБУ и МСФО, детализируются статьи российского баланса по остаткам включенных в него счетов и подготавливается информация по отдельным счетам бухгалтерского учета, которые подлежат трансформации;
- внесение в отчетность по МСФО корректирующих проводок. Для трансформации данных российского учета в отчетность, соответствующую требованиям МСФО, делают три вида корректирующих проводок: реклассификационные, оценочные (связанные с корректировкой стоимости элементов финансовой отчет-

ности) и инфляционные (связанные с уменьшением покупательной способности денег) проводки;

– приведение отчетности к окончательному формату, соответствующему МСФО. После того, как все необходимые корректировки внесены, бухгалтер пересчитывает данные баланса и отчета о финансовых результатах, составляет примечания, которые раскрывают особенности учетной политики и способы трансформации отчетности. Отчеты о движении денежных средств и о движении капитала составляют заново на основе трансформированного баланса и отчета о финансовых результатах.

Существуют и другие методики адаптации российской бухгалтерской отчетности в соответствии к международным стандартам.

В этой связи на основе их изучения, в научной и специализированной литературе в ходе исследования разработаем методику трансформации отчетности для предприятия АО «Трубодеталь», которая содержит:

– выработанные рекомендации по информационному обеспечению трансформации отчетности, которые заключаются в уточнении характера и источников данных для расчета трансформационных корректировок;

– разработанную систему трансформационных корректировок, позволяющую привести показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности по РСБУ в соответствии с нормами МСФО;

– предложенные контрольные мероприятия, позволяющие обеспечить достоверность трансформированной отчетности.

Методика включает подготовительный, аналитический, информационный, рабочий и контрольный этапы, которые представлены на рисунке 5.

На первом подготовительном этапе решаются вопросы организационного характера. Прежде всего необходимо выбрать вариант МСФО, который будет использован для трансформации российской отчетности. Несмотря на то, что под термином «международные стандарты», как правило, понимают комплект документов, разработанных Советом по МСФО, на практике могут применяться раз-

личные варианты стандартов: утвержденные Минфином России, одобренные для применения в ЕС, используемые в различных юрисдикциях версии МСФО. Необходимо с самого начала четко определить, требованиям какого варианта МСФО должна удовлетворять отчетность организации, чтобы в дальнейшем не возникли сложности с получением аудиторского заключения, а впоследствии при регистрации на фондовой бирже, раскрытии информации комиссии по ценным бумагам, предоставлении сведений собственникам и инвесторам.



Рисунок 5 – Методика адаптации учетных операций РСБУ и МСФО
АО «Трубодеталь»

Затем следует оценить корпоративную структуру организации для определения дочерних и зависимых предприятий, которые необходимо включить в отчетность. От их количества будут зависеть объем работ и временные затраты. После этого нужно определиться с валютой отчетности. Обычно для целей составления отчетности используется функциональная валюта. При подготовке отчетности по МСФО необходимо, чтобы каждая организация, данные которой учитываются при составлении этой отчетности, определяла свою функциональную валюту и оценивала в ней свои результаты и финансовое положение. Однако дочерние, зависимые, совместно контролируемые общества, входящие в состав группы, могут функционировать в различных экономических регионах и иметь отличные друг от друга функциональные валюты. В процессе трансформации и последующей консолидации финансовой отчетности этих обществ используется валюта представления отчетности. В таком случае потребуется перевести в валюту представления показатели отчетности, выраженные в функциональной валюте. Для того чтобы провести трансформацию надлежащим образом, важно иметь качественные исходные данные: бухгалтерская отчетность не должна содержать существенных ошибок и искажений.

Проблема заключается в том, что даже в отношении аналогичных требований РСБУ и МСФО организации могут применять неверные методы учета. На этом заканчивается подготовительный этап и начинается аналитический.

Второй этап трансформации бухгалтерской отчетности – это аналитический этап, который направлен на выявление и уточнение области трансформационных корректировок. Его целесообразно начать с составления учетной политики по МСФО, чтобы определить конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практику, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности. Правила формирования этого документа установлены в МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки».

Выбирая учетную политику, необходимо прежде всего, изучив все МСФО, установить для отражения конкретных операций или элементов отчетности тот или

иной разрешенный метод (при знания, оценки, расчета и т.д.), если в стандартах предлагается несколько методов, либо при отсутствии метода в стандартах следует выбрать какую либо методику, не противоречащую принципам и правилам МСФО.

После того, как сформирована учетная политика по МСФО, следует провести ее сравнительный анализ с российским аналогом для выявления несоответствий. Результаты анализа необходимо сопоставить с данными об объектах учета, имеющихся у экономического субъекта в отчетном периоде, к которому относится трансформируемая бухгалтерская отчетность. В итоге должен быть составлен предварительный перечень корректировок. После этого можно переходить к информационному этапу трансформации отчетности.

Помимо выявления области несоответствий учетной политики организации по МСФО и РСБУ важной задачей аналитического этапа является разработка предложений по сближению российского и международного учета. Такие мероприятия могут включать:

- списание общехозяйственных расходов в себестоимость;
- создание дополнительных условных обязательств (например, на оплату отпусков сотрудников), формирование дополнительных оценочных резервов (в том числе под снижение стоимости незавершенного производства и готовой продукции, под обесценение дебиторской задолженности), дополнительный анализ текущей стадии выполнения НИОКР и т.д.

Необходимо тщательно продумать возможные последствия предлагаемых шагов по сближению учета по РСБУ и МСФО (влияние на налоговую нагрузку, изменение оценки рентабельности и финансовой устойчивости предприятия), а также необходимые организационные процедуры в масштабах организации по внедрению предлагаемых изменений.

Задачей третьего (информационного) этапа является получение информации, необходимой для расчета сумм корректировок. С ее помощью в дальнейшем вы-

полняется реклассификация объектов бухгалтерского учета, составляются корректирующие проводки, т.е. осуществляются последующие этапы трансформации.

Собранные данные послужат основой для примечаний к финансовым отчетам, подготовленным по МСФО. Сбор информации необходимо начать с исследования общих требований к составлению отчетности в формате МСФО.

Следующим шагом, должен стать сбор необходимой информации. Сбор сведений производится в соответствии с предварительным перечнем корректировок, составленным на аналитическом этапе. Для систематизации сбора данных целесообразно разработать и утвердить приказом по предприятию внутренний регламент подготовки данных для формирования МСФО от отчетности. В этом регламенте должно быть приведено описание необходимых данных, закреплены ответственные за подготовку руководители подразделений организации, установлены сроки и формы представления сведений. Введение в действие данного регламента сократит сроки получения информации и обеспечит ее сопоставимость в разных периодах. Качественное информационное обеспечение играет ключевую роль в процессе трансформации отчетности, так как от него зависит точность вносимых в отчетные формы поправок.

Далее следует четвертый (рабочий) этап, задача которого – внесение корректировок в российскую бухгалтерскую отчетность. Трансформационные записи позволяют исправить неточности и нарушения российских правил учета, а также устранить выявленные различия между МСФО и действующей системой бухгалтерского учета в России. Корректировочные проводки можно условно разделить на три вида:

– исправляющие ошибки и искажения, допущенные в бухгалтерском учете по РСБУ. Данные записи делаются на основе анализа сведений об отступлениях от российских правил, полученных на подготовительном этапе. При этом если МСФО применяются впервые, то в соответствии с МСФО (IFRS) 1 необходимо отдельно представить корректировки, вызванные изменением учетной политики, и корректировки, связанные с исправлением ошибок, выявленных в процессе пе-

рехода на МСФО. Как справедливо замечают М.А. Вахрушина и Л.А. Мельникова, выполнение этого требования вынудит российские организации «признаться» в несоблюдении требований, установленных национальным законодательством в области бухгалтерского учета [35, с. 385];

- реклассифицирующие, смысл которых заключается в том, чтобы перенести данные об объектах бухгалтерского учета из статей российской отчетности в статьи, предписанные МСФО. Перед проведением реклассификации учетные данные следует детализировать. В данном случае детализация состоит в следующем: разделение неоднородных по экономическому содержанию объектов, отражаемых по одной статье отчетности; объединение экономически однородных объектов, отражаемых по разным статьям отчетности;

- приводящие содержание статей отчетности по количественным и качественным характеристикам к уровню требований МСФО. Выполнение этих корректировок является наиболее трудоемким и ответственным с точки зрения формирования верных профессиональных суждений и сопоставления различий в признании и оценке объектов учета между российской системой бухгалтерского учета и международными стандартами.

Таким образом, формирование корректировочных записей позволяет решить следующие задачи:

- подготовить качественную исходную информацию;
- нивелировать формальные различия в структуре и составе показателей российской отчетности и отчетности по МСФО;
- признать те объекты учета, признание которых требуется в соответствии с МСФО; исключить элементы, признанные в российской отчетности, если МСФО запрещают такое признание;
- включить в финансовую отчетность все статьи в оценке, соответствующей МСФО.

Заключительным шагом рабочего этапа будет составление пакета финансовых отчетов по международным стандартам на основе скорректированных данных

бухгалтерской отчетности по РСБУ. Полный комплект финансовой отчетности по МСФО включает: отчет о финансовом положении, отчет о совокупной прибыли, отчет об изменениях в капитале, отчет о движении денежных средств и примечания, состоящие из краткого обзора основных принципов учетной политики и прочей пояснительной информации.

Пятый контрольный этап трансформации отчетности. Трансформация от четных данных предполагает выполнение сложных расчетов и внесение в отчетность по РСБУ большого числа корректировок в сжатые сроки, в процессе ее проведения существует высокая вероятность допущения ошибок. В связи с этим задачей контрольного этапа является обеспечение достоверности сформированной отчетности по международным стандартам.

Выполнению этой задачи, будет способствовать проведение проверки обоснованности внесенных корректировок и точности их расчета. Такая проверка должна включать следующие мероприятия:

- оценку достаточности внесенных в отчетность корректировок;
- анализ исходных данных и рассмотрение допущений, на которых основываются расчеты корректировок;
- арифметическую проверку расчетов;
- сравнение техники расчета и выполнения корректировок с аналогичными данными за предыдущие периоды, а также с практикой других экономических субъектов отрасли;
- рассмотрение процедуры утверждения вносимых в отчетность корректировок лицами, ответственными за проведение трансформации;
- контрольный пересчет сумм корректировок и их отражение в отчетности для сравнения с результатами, полученными на рабочем этапе трансформации отчетности.

Оценить достаточность внесенных в отчетность корректировок, на взгляд авторов, можно посредством контроля за результатами сравнительного анализа учетной политики экономического субъекта по МСФО и по РСБУ и их сопостав-

ления с данными об имеющихся у организации объектах бухгалтерского учета. Данная оценка позволит сделать вывод о необходимости внесения в финансовую отчетность дополнительных либо исключения лишних корректировок.

Затем проверяющий должен определить степень точности, полноты и уместности исходных данных, на которых основываются трансформационные корректировки. В случае использования данных, полученных в бухгалтерском учете, они должны быть согласованны и не противоречить другим учетным данным. Следует оценить, надлежащим ли образом проанализирована собранная информация и сделаны прогнозы, формирующие разумную основу для расчета трансформационных поправок. Например, основывается ли анализ сроков погашения дебиторской задолженности на надежной оценке платежеспособности дебиторов, правильно ли рассчитаны будущие денежные потоки от проверяемых на обесценение объектов и т.д.

Далее необходимо оценить, имеется ли надлежащее обоснование наиболее важных допущений, используемых при расчете трансформационных поправок. В некоторых случаях допущения базируются на статистических данных, в том числе на уровне инфляции, процентных ставок и др. В других случаях допущения относятся только к данному экономическому субъекту и основываются на внутренних источниках информации, к примеру, ликвидационная стоимость объектов основных средств, момент перехода к покупателю рисков и выгод, относящихся к реализованной продукции, и т.д. При оценке допущений, лежащих в основе трансформационных корректировок, нужно рассмотреть, являются ли они разумными и последовательно применяемыми. Следует обратить особое внимание на допущения, которые во многом зависят от изменения исходных данных и легко подвержены существенным искажениям. Примерами таких допущений являются: вероятность выплаты компенсации по итогам судебного разбирательства, возможность получения прибыли, достаточной для погашения отложенных налоговых активов, и иные допущения.

Следующим важным контрольным мероприятием является арифметическая проверка расчетов сумм корректировок. Характер, временные рамки и объем такой проверки зависят от сложности расчетов, оценки надежности использованных в расчетах процедур и методов, а также существенности трансформационных поправок для финансовой отчетности в целом. Необходимо проконтролировать правильность формул, используемых при расчете корректировок. При сложных расчетах с использованием специальных методов проверяющий может воспользоваться результатами работы экспертов.

Кроме того, необходимо сравнить технику расчета и выполнения корректировок с аналогичными данными за предыдущие периоды, а также с практикой других экономических субъектов отрасли. Это позволит, во-первых, обеспечить единообразие применяемых в разных отчетных периодах правил определения сумм и отнесения на статьи отчетности трансформационных поправок и, во-вторых, предложить объективные рекомендации по совершенствованию данных правил на основе передового опыта организаций отрасли.

Затем устанавливается процедура утверждения внесенных в финансовую отчетность трансформационных корректировок и определяется, надлежащим ли образом руководство соответствующего уровня проверило и утвердило трансформационные поправки.

В заключение проверяющий может самостоятельно выполнить контрольный пересчет сумм корректировок и отразить их в отчетности для сравнения с результатами, полученными в ходе трансформации. В этом случае ему следует подготовить обоснованные исходные данные, рассмотреть необходимые допущения и сформировать соответствующие процедуры расчета и отражения корректировок в отчетности. Сопоставление трансформированной отчетности с ее контрольным экземпляром позволит выявить ошибки, не обнаруженные в ходе проведения предшествующих мероприятий проверки.

Завершающим шагом контрольного этапа и трансформации в целом будет устранение выявленных в ходе проверки существенных ошибок и искажений путем

внесения необходимых исправлений в международную отчетность. Как правило, после выполнения трансформации и прохождения аудиторской проверки выявляются проблемные области деятельности организации, к числу которых можно отнести недостатки проведения инвентаризации, не выявление обесценившихся финансовых вложений, несвоевременное оприходование ТМЦ и услуг и др. Бухгалтерская служба предприятия (либо иное подразделение, составляющее МСФО отчетность) должна оперативно выносить данные вопросы на рассмотрение менеджмента предприятия соответствующего уровня. На наш взгляд, рассмотрение проблемных вопросов также представляет собой элемент контрольного этапа трансформации отчетности и позволяет руководству организации своевременно принять меры по устранению выявленных недостатков.

Таким образом, предложенная методика трансформации отчетности позволит выполнить необходимые организационные мероприятия, выявить и уточнить область корректировок, собрать требуемую информацию, сделать соответствующие трансформационные записи и обеспечить достоверность финансовой отчетности по международным стандартам.

3.2 Оценка рисков внедрения МСФО для АО «Трубодеталь»

О финансовом состоянии организации свидетельствуют обеспеченность финансовыми ресурсами, которая необходима в ходе нормальной производственной деятельности организации, целесообразность и эффективность размещения и использования этих финансовых ресурсов, финансовыми взаимоотношениями с другими организациями, платежеспособность и финансовая устойчивость.

Информационной базой для проведения анализа финансово-экономического состояния предприятия служит бухгалтерская отчетность.

Проанализируем отчет о финансовом положении АО «Трубодеталь» за 2017 год. Ухудшение финансового состояния после трансформации финансовой отчетности АО «Трубодеталь» произошло в основном за счет увеличения доли убыт-

ков в структуре баланса (на 0,1%). При трансформации отчетности, составленной по российским стандартам учета, финансовый результат организации, как правило, уменьшается. Это связано с тем, что при составлении отчетности по международным стандартам создается множество оценочных резервов, происходит начисление текущих обязательств, сокращение сроков полезного использования ОС и НМА, исключение из состава активов объектов, которые не удовлетворяют критериям признания, и прочее.

В результате сравнения структуры отчета о финансовом положении АО «Трубодеталь» в соответствии с МСФО и РСБУ, представленного в таблице 30 выявлено, что стали превалировать внеоборотные активы, а это указывает на снижение показателей ликвидности, представленных в таблице 31.

Невысокое значение текущих активов на промышленном предприятии обусловлено следующим:

1) отток большей части расходов будущих периодов во внеоборотные активы или в состав расходов отчетного периода;

2) незначительная стоимость:

– незавершенного производства;

– остатков готовой продукции.

Составляя отчетность согласно РСБУ и МСФО, российские промышленные предприятия находятся в двух крайностях.

Таблица 30 – Структура отчета о финансовом положении АО «Трубодеталь» на 31.12.2016г.

Основные показатели	В соответствии с:	
	РСБУ, в валюте баланса	МСФО, % к валюте
Внеоборотные активы	85,17	90,77
Основные средства	36,19	35,25
Нематериальные активы	0,01	0,01
Незавершенное строительство	48,97	54,52
Текущие активы	14,83	9,23
Денежные средства и их эквиваленты	0,88	0,88

Материалы	2,67	2,62
Товары	3,46	3,46
Дебиторская задолженность	1,62	1,52

Окончание таблицы 30

Основные показатели	В соответствии с:	
	РСБУ, в валюте баланса	МСФО, % к валюте
Прочие оборотные активы	6,20	0,75
Баланс	100,00	100,00
Собственный капитал	2,10	2,04
Убытки отчетного периода	-0,84	-0,97
Долгосрочные обязательства	0,01	–
Краткосрочная кредиторская задолженность	98,73	98,94
Баланс	100,00	100,00

С одной стороны, в результате трансформации отчетности АО «Трубодеталь» и детального анализа требований РСБУ выявлено, что национальные стандарты ориентированы на максимальную капитализацию расходов по разведке и оценке месторождений во внеоборотных и текущих активах, что, в свою очередь, увеличивает доходы предприятия.

С другой стороны, основной группой пользователей международной финансовой отчетности являются инвесторы. Следовательно, необходимо, чтобы такая отчетность показывала доход, который сможет получить инвестор от своих вложений. Инвестору необходимо в первую очередь окупить свои инвестиции.

Таблица 31 – Основные показатели финансового положения АО «Трубодеталь» на 31.12.2016г.

Показатель	Значение показателя в соответствии с		Описание показателя
	МСФО	РСБУ	
Показатели финансовой устойчивости			
1. Коэффициент автономии	11.84	9.49	Отношение акционерного капитала к общей сумме капитала
2. Коэффициент отношения заемных и собственных средств	40.93	34.58	Отношение заемного капитала к собственному
Показатели ликвидности			
1. Коэффициент текущей ликвидности	0.09	0.15	Отношение текущих активов к краткосрочным обязательствам

2. Коэффициент быстрой ликвидности	0.03	0.09	Отношение ликвидных активов к краткосрочным обязательствам
------------------------------------	------	------	--

Окончание таблицы 31

Показатель	Значение показателя в соответствии с		Описание показателя
	МСФО	РСБУ	
3. Коэффициент абсолютной ликвидности	0.01	0.01	Отношение высоколиквидных активов (денежных средств) к краткосрочным обязательствам
Показатели деловой активности			
1. Оборачиваемость активов	0.21	0.22	Отношение выручки к среднегодовой стоимости активов
2. Оборачиваемость ДЗ	13.25	9.08	Отношение выручки к среднегодовой величине дебиторской задолженности
3. Оборачиваемость КЗ	0.38	0.35	Отношение себестоимости к среднегодовой кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками
4. Оборачиваемость МПЗ	5.02	3.23	Отношение себестоимости к среднегодовой стоимости МПЗ

Существующие различия в подходах составления финансовой отчетности между российскими и международными стандартами приводят к значительным затратам на трансформацию отчетности, а также уменьшают уровень достоверности финансового положения предприятия. Для того чтобы определить потенциальные изменения в будущих ресурсах, контролируемые организацией, необходимы достоверные сведения о результатах деятельности организации. Для исследования особенностей операционной, инвестиционной и финансовой деятельности полезной является информация обо всех изменениях в финансовом положении. В финансовой отчетности для удовлетворения таких потребностей подлежит раскрытию информация об организации.

В международных стандартах отсутствуют рекомендации по дополнительному раскрытию отчетности для промышленных предприятий. Считаем, что в целях повышения прозрачности и достоверности финансовых показателей необходимо в финансовой отчетности АО «Трубодеталь» дополнительно раскрывать информацию о:

- объеме до заказанных запасов;
- результативности изготовления изделий;
- стандартном показателе дисконтированного будущего чистого денежного потока, который связан с доказанными запасами, и его изменениями.

По нашему мнению, большое значение имеет раскрытие показателя EBITDAX, расчет которого представлен в таблице 32, в примечаниях финансовой отчетности, поскольку такое раскрытие предоставляет инвестору результаты деятельности организации, связанные с изготовлением изделий, отраженных в отчете о финансовых результатах.

Сегодня среди специалистов ведутся споры о порядке раскрытия информации о запасах. Единства мнений по этому вопросу нет, но есть общее понимание целесообразности раскрытия информации об объеме запасов.

Таблица 39 – Расчет показателя EBITDAX

Показатель, тыс. долл. США	Отчетный период	Аналогичный период предыдущего года
Прибыль (убыток)	(940)	(920)
Амортизация ОС, НМА	4,225	2,216
Проценты по кредитам и займам	109	160
Расходы на геологоразведочные работы	290	244
Итого EBITDAX	3,685	1,700

Проблемы в оценке запасов обусловлены тем, что в международных стандартах нет конкретных решений по выявлению и оценке рисков. Как правило, при анализе проектов используют ставку дисконтирования, получаемую как сумму стоимости собственного капитала и надбавки за риск, специфичный для каждого проекта.

Очень важным является выделение факторов риска при оценке проекта:

- определение статуса проекта. В случае оценки проекта, который находится на стадии составления предварительного технико-экономического обоснования (ТЭО), обычно используют более высокую ставку дисконта, нежели в случае проекта с составлением полного ТЭО;

- анализ колебаний цен. Для промышленных предприятий риск, который связан с колебаниями цен на конечный продукт, является сравнительно малым, однако он растет в проектах по разработке видов изделий, по которым не практикуется заключение долгосрочных договоров;

- оценка прибыльности. Риски, связанные с участием в проекте, который находится на грани рентабельности, значительно выше, чем в случае, когда ожидаемая разница между себестоимостью произведенной продукции и ее прогнозируемой ценой достаточно велика;

- оценка технических рисков. Важнейшими из технических рисков являются риски, связанные с методом переработки изделий и с надежностью подсчета запасов. Необходимо также учитывать риски, которые связаны с методом отработки;

- оценка организационных рисков. Такой риск достаточно трудно оценить количественно, однако при этом очевидно, что при оценке проекта, которым руководят неопытные специалисты, будет использована более высокая ставка дисконта, нежели в случае, когда проект осуществляется крупными промышленными предприятиями.

За последние годы характер рисков в промышленной отрасли усложнился, их уровень повысился, что объясняется стремительной трансформацией условий ведения инвестиционной и производственной деятельности. Этому способствуют следующие факторы:

- снижение цен на изделия, приводящее к тому, что АО «Трубодеталь» принимают на себя более существенные риски применительно к доходам в ближайшей перспективе;

- изменение производственного потенциала в плане наличия квалифицированных кадров и инфраструктуры, что в краткосрочной перспективе отрицательно сказывается на объеме капиталовложений в проекты со сроком службы предприятия более 10 лет.

Выводы по разделу три

При выполнении третьей задачи была разработана «Методика адаптации учетных операций РСБУ и МСФО для АО «Трубодеталь»» состоящая из пяти этапов: подготовительный, аналитический, информационный, рабочий и контрольный.

Предложенная методика трансформации отчетности позволила выполнить необходимые организационные мероприятия, выявить и уточнить область корректировок, собрать требуемую информацию, сделать соответствующие трансформационные записи и обеспечить достоверность финансовой отчетности по международным стандартам.

Оценка рисков адаптации учета на предприятии АО «Трубодеталь» по российским стандартам к требованиям МСФО показала целесообразность адаптации и незначительность ошибок, то есть адаптация учета РСБУ и МСФО для анализируемого предприятия легитивна и достоверна.

Таким образом, поставленная задача «Разработать модель адаптации отчетности АО «Трубодеталь» к международным стандартам» выполнена.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Актуальность адаптации бухгалтерского учета российского промышленного предприятия АО «Трубодеталь» к требованиям МСФО нашла свои подтверждения в результате исследования.

В ходе решения первой задачи установлено, что учетные системы функционируя в разных экономических условиях и отвечая различным задачам имеют, как схожие черты, так и некоторые несоответствия. Проблемы и правила признания учетных объектов и элементов финансовой отчетности зависят от задач, которые решает та или иная система учета. Выявленные характеристики при сопоставлении элементов отчетности и правил их признания, позволили установить, что правила признания активов и ряда обязательств учтенных по российским стандартам не позволяют потенциальному инвестору составить достоверную информацию о будущих финансовых возможностях хозяйствующего субъекта.

Для уточнения существующих различий признания учетных объектов и элементов финансовой отчетности в работе проведен сравнительный анализ, который позволил утверждать, что внедрение в практику учетных операций на российских промышленных предприятиях элементов МСФО, в части учета основных средств, амортизации, капитала и выручки является перспективным и жизненно необходимым. Это позволит сделать информацию по учетных операциям более объективной, информативной и достоверной для инвесторов, в том числе и с иностранным капиталом, так как отчетность составленная с учетом требований МСФО позволяет информировать не только о достигнутых результатах, но и показывает источники этих достижений, а также раскрывает перспективы хозяйствующих субъектов.

По результатам выполнения второго раздела выпускной квалификационной работы была реализована ее вторая задача. Описана учетная политика предприятия АО «Трубодеталь», объекты учета, представлен план счетов, рассмотрена

методика бухгалтерского учета по затратам, выполнено сопоставление результатов предприятия по РСБУ и МСФО.

Полученные расчеты, проведенные параллельным методом трудоемки, затраты и не каждая статья элементов учета по МСФО нашла свое отражение в проведенных расчетах.

Необходимость учета затрат на экологию не была учтена при составлении отчетности, что в некоторой степени снижает достоверность полученных данных.

При выполнении третьей задачи была разработана «Методика адаптации бухгалтерского учета АО «Трубодеталь к требованиям МСФО» состоящая из пяти этапов: подготовительный, аналитический, информационный, рабочий и контрольный.

Предложенная методика трансформации отчетности позволила выполнить необходимые организационные мероприятия, выявить и уточнить область корректировок, собрать требуемую информацию, сделать соответствующие трансформационные записи и обеспечить достоверность финансовой отчетности по международным стандартам.

Оценка рисков адаптации учета на предприятии АО «Трубодеталь» по российским стандартам к требованиям МСФО показала целесообразность адаптации и незначительность ошибок, то есть адаптация учета РСБУ и МСФО для анализируемого предприятия легитивна и достоверна.

Научной новизной настоящей работы послужил понятийный аппарат в части определения понятия учетная система, элементы отчетности, адаптация, трансформация и разработана модель «Методики адаптации учетных операций РСБУ к МСФО для предприятия АО «Трубодеталь».

Практической значимостью является акт внедрения методики адаптации РСБУ к МСФО рассмотренный комиссией экономической службы, приведенный в приложении Е.

Таким образом, поставленные задачи решены, цель достигнута.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 Российская Федерация. Законы. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. N 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (изм. от 6 апреля 2015 г.) // СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения: 25.06.2017).

2 Российская Федерация. Законы. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. N 34н. // СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения: 25.06.2017)// СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения: 25.06.2017).

3 Российская Федерация. Законы. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 №49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»// СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения: 25.06.2017).

4 Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994№ 51–ФЗ // СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения: 25.06.2017).

5 Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (Части вторая) от 05.08.2000 N 117–ФЗ // СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения: 25.06.2017).

6 Российская Федерация. Законы. О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон от 27.07.2010 № 208–ФЗ// СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения: 25.06.2017).

7 Российская Федерация. Законы. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. №402–ФЗ «О бухгалтерском учете» // СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения: 25.06.2017).

8 Российская Федерация. Законы. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1/08): утверждено приказом Минфина России

от 06.10.2008 № 106 н// СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения: 25.06.2017).

9 Российская Федерация. Законы. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): утверждено приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н// СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения: 25.06.2017).

10 Российская Федерация. Законы. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально–производственных запасов» (ПБУ 5/01) // СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения: 25.06.2017).

11 Российская Федерация. Законы. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) // СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения: 25.06.2017).

12 Российская Федерация. Законы. ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденное приказом Минфина России от 6.05.99 г. № 32н// СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения: 25.06.2017).

13 Российская Федерация. Законы. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) // СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения: 25.06.2017).

14 Российская Федерация. Законы. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) // СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения: 25.06.2017).

15 Российская Федерация. Законы. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) // СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения: 25.06.2017).

16 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»: введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н// СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения: 25.06.2017).

17 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н// СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения: 25.06.2017).

18 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н// СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения: 25.06.2017).

19 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н// СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения: 25.06.2017).

20 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»: введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 N 160н// СПС «КонсультантПлюс». – (Дата обращения: 25.06.2017).

21 Азрилияна, А.Н. Большой Бухгалтерский Словарь / А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.

22 Азрилияна, А.Н. Большой экономический словарь / А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 2004. – 1376 с.

23 Астахов, В.П. Теория бухгалтерского учета / В.П. Астахов. – М.: Контур, 1998. – 352 с.

24 Бабаев, Ю.А. Теория бухгалтерского учета / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. – М.: Проспект, 2012. – 240 с.

25 Баканов, М. И. Теория экономического анализа / М. И. Баканова, М. В. Мельник, А. Д. Шеремет – М.: Финансы и статистика, 2004. – 536 с.

26 Богаченко, В.М. Основы бухгалтерского учета / В.М. Богаченко. – Ростов н/Д: Феникс, 2013. – 336 с.

- 27 Болвачев, А.И. Об условиях создания мирового финансового центра в России / А.И. Болвачев, К.В. Екимова // Вестник российского экономического университета им. Г.В. Плеханова. – 2012. – № 5. С. 52–57.
- 28 Бочаров, В. В. Финансовый инжиниринг / В. В. Бочаров – СПб.: Питер, 2004. – 400 с.
- 29 Вахрушина, М.А. Международные стандарты финансовой отчетности / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова, Н.С. Пласкова – М.: Омега-Л, 2009. – 571 с.
- 30 Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский учет / Н.Л. Вещунова, Л.Ф. Фомина – М.: Рид Групп, 2011. – 608 с.
- 31 Гомола, А.И. Бухгалтерский учет / А.И. Гомола, В.Е. Кириллов, С.В. Кириллов – М.: Академия, 2011. – 432 с.
- 32 Дрогобыцкий, И.Н. Системный анализ в экономике / И.Н. Дрогобыцкий – М.: Финансы и статистика, 2007. – 512 с.
- 33 Дружиловская, Т.Ю. Методологические аспекты адаптации системы российских бухгалтерских стандартов к требованиям МСФО / Т.Ю. Дружиловская – Н. Новгород: Издательство Нижегородского госуниверситета им. Н.И. Лобачевского, 2008. – 223 с.
- 34 Жуков, В.Н. Основы бухгалтерского учета / В.Н. Жуков. – СПб.: Питер, 2012. – 336 с.
- 35 Иванов, А.Е. Бухгалтерский учет и анализ / А.Е. Иванов. – Челябинск: изд-во ЮУрГУ, 2016. – 20 с.
- 36 Ильина, Ю.В. Трансформируем отчетность / Ю.В. Ильина // Расчет. – 2006. – № 8. – С. 25–26.
- 37 Казакова, Н.А. Экономический анализ: вопросы качества информационного обеспечения / Н.А. Казакова // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – №14. – С. 36–40.
- 38 Казакова, Н.А. Статистический мониторинг и анализ инвестиционного развития / Н.А. Казакова. – М.: Изд-во ИЦ МАТИ, 2008. – 392 с.

- 39 Казакова, Н.А. Управленческий анализ и диагностика предпринимательской деятельности / Н.А. Казакова Учебник. – М.: ИНФРА–М, 2009. – 261 с.
- 40 Казакова, Н.А. Управленческий анализ в различных отраслях. / Н.А. Казакова Учебник. – М.: ИНФРА– М, 2011. – 399с.
- 41 Казакова, Н.А. Формирование достоверной оценки бизнеса на рынке лизинговых услуг / Н.А. Казакова // Лизинг. – 2014. – №12. – С. 3–12.
- 42 Казакова, Н.А. Финансовый анализ / Н.А. Казакова. – М.: Юрайт, 2014. – 539 с.
- 43 Казакова, Н.А. Актуальные проблемы учета и контроля операций с нематериальными активами в условиях перехода на МСФО / Н.А. Казакова, Н.В. Романова // Лизинг. – 2014. – №4. – С. 15–24.
- 44 Казакова, Н.А. Аудит. / Н.А. Казакова, А.Н. Петров, Г.Б. Полисюк, Е.И. Ефремова, А.Б. Плисова. – М.: Юрайт, 2015. – 385 с.
- 45 Казакова, Н.А. О повышении качества учетно–аналитической информации лизинговых организаций / Н.А. Казакова, Г.Ф. Голубева, А.Ю. Казаков // Лизинг. – 2015. – №4. – С. 37–45.
- 46 Карагод, В.С. Международные стандарты финансовой отчетности / В.С. Карагод, Л.Б. Трофимова. – М.: Издательство Юрайт, 2012. – 322 с.
- 47 Касьянова, Г.Ю. Главная книга бухгалтера / Г.Ю. Касьянова. – М.: АБАК, 2013. – 864 с.
- 48 Кеворкова, Ж.А., Сапожникова Н.Г., Савин А.А. План и корреспонденция счетов бухгалтерского учета. Более 10000 проводок / Ж.А. Кеворкова, Н.Г. Сапожникова, А.А. Савин.– М.: Проспект, 2010. – 592 с.
- 49 Ковалев, В.В. Основы управленческого учета / В.В. Ковалев, Я.В. Соколов. – СПб.: ЛИСТ, 2001. – 432 с.
- 50 Ковалев, В.В. Финансовая отчетность и ее анализ / В.В. Ковалев, В. В. Ковалев. – М.: ТК Велби, Изд–во Проспект, 2004. – 432 с.
- 51 Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета / М.И. Кутер учебник. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.

- 52 Мизиковский, Е.А. Теория бухгалтерского учета / Е.А. Мизиковский. – М.: Экономист, 2006. – 555 с.
- 53 Михайленко, Р.Г, Совершенствование методики трансформации бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО / Р.Г. Михайленко, П.В. Колесник // Бухгалтер и закон. – 2015. – №3 (175). – С. 14–18.
- 54 Мухина, Е.Р. Развитие управленческого учета на предприятиях по производству электротехнической продукции / Е.Р. Мухина // Дисс. на соискание ученой степени к.э.н. – Нижний Новгород, 2014. – 227 с.
- 55 Нечитайло, А.И. Методология и концепции бухгалтерского учета / А.И. Нечитайло, Л.В. Панкова, И.А. Нечитайло. Ростов н/Д.: Феникс, 2013. – 221 с.
- 56 Новодворский, В.Д. О методах стоимостной оценки / В.Д. Новодворский, А.Н. Хорин // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 6. – С. 12–17.
- 57 Ожегов, С.И. Толковый словарь русского языка: 80000 слов и фразеологических выражений / С.И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – М.: Азбуковник, 1999. – 944 с.
- 58 Палий, В.Ф. Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 9. – С. 5–10.
- 59 Палий, В.Ф. Развитие методологии управленческого учета / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2004. – №12. – с.52–56
- 60 Палий, В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В.Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 88 с.
- 61 Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / В.Ф. Палий. – М.: ИНФРА–М, 2008. – 512 с.
- 62 Панков, В.В. Экономический анализ. / В.В. Панков, Н.А. Казакова. – М.: ИНФРА–М, 2011. – 624 с.
- 63 Перекрестова, Л.В. Эволюционный анализ функциональной и структурной дифференциации бухгалтерского учета / Л.В. Перекрестова // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 7. – с.43–44

64 Казакова, Н.А. Проблемы организации внутреннего контроля операций с нематериальными активами в условиях перехода на МСФО / Н.А. Казакова, Н.В. Романова // Управленческий учет. – 2014. – №4. – С. 98–106.

65 Пошерстник, Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии / Н.В. Пошерстник. – М.: Проспект, 2010. – 560 с.

66 Радковская, Н.П. Методические подходы к управлению прибылью коммерческого банка / Н.П. Радковская // Финансы и кредит. – 2006. – № 1. – С. 13-17

67 Ремизова, Е. Ю. МСФО. Учёт и отчётность / Е. Ю. Ремизова, Е. С. Султанова. – Омега-Л -Москва, 2013. – 144 с.

68 Романовский, М.В. Финансы: учебник / М.В. Романовский, О.В. Врублевской, Б.М. Сабанти. – М.: Юрайт, 2000. – 520 с.

69 Рыбалко, О. А. Направления и модели адаптации системы учета и отчетности к требованиям МСФО в России / О. А. Рыбалко // Вестн. Перм. ун-та. Сер.: Экономика. – 2012. – № 2. – С. 104–110.

70 Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет / Я.В. Соколов. – М.: Аудит ЮНТИ, 1996. – 638 с.

71 Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 638 с.

72 Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

73 Соколов, Я.В., Бутынец Ф.Ф., Горецкая Л.Л., Панков Д.А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах/ Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков. – М.: Проспект, 2005. – 664 с.

74 Соловьева, О.В. Международные стандарты – основа реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации / О.В. Соловьева. – М.: МАКС Пресс, 2003. – 343 с.

75 Стоянова, Е.С. Финансовый менеджмент. Российская практика / Е.С. Стоянова. – М.: Перспектива, 2003. – 696 с.

76 Тарусина, В. И. Международные стандарты финансовой отчетности / В. И. Тарусина, Д. Ю. Терехов, Г. М. Пушкарева. – М.: Аскери – АССА, 1998. – 904 с.

77 Туякова, З.С. Сущность и содержание понятия «Оценка» в системе стоимостного измерения объектов бухгалтерского учета / З.С. Туякова // Вестник ОГУ. Гуманитарные науки. – 2006. – №1. – С. 146–155.

78 Шеремет, А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности / А.Д. Шеремет. – М.: ИНФРА–М, 2011. – 415 с.

79 Шуклов, Л. В. Постановка международного учёта МСФО. Алгоритм действий / Л. В Шуклов. – М.: Либроком, 2011. – 304 с.

80 Уолш, К. Ключевые показатели менеджмента: Как анализировать, сравнивать и контролировать данные, определяющие стоимость компании / К. Уолш. – М.: Дело, 2001. – 360 с.

81 Чая, В.Т. Международные стандарты финансовой отчетности/ В.Т. Чая, Г.В. Чая. – М.: Рид Групп, 2011. – 368 с.

82 Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Научная статья «Необходимость трансформации РСБУ в соответствии с МСФО»

Полякова Наталья Игоревна

Высшая школа экономики и управления Южно-Уральского Государственного университета, магистрант, группа 278М, Челябинск, npol09@mail.ru

Мызникова Татьяна Николаевна

Высшая школа экономики и управления Южно-Уральского Государственного университета, Кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухучет анализ и аудит», miz108410098@mail.ru

THE NECESSITY TO TRANSFORM RAS ACCORDING TO IFRS

Poljakova Natalia Igorevna

Higher school of Economics and management South-Ural State University, undergraduate, group 278M , Chelyabinsk, npol09@mail.ru

Myznikova Tatiana Nikolaevna

Higher school of Economics and management South-Ural State University, Candidate of economic Sciences, associate Professor «Accounting, analysis and audit», miz108410098@mail.ru

АННОТАЦИЯ

В статье рассматриваются понятие, виды и порядок трансформации отчетности, подготовленной по российским стандартам к требованиям международных стандартов отчетности, раскрывается актуальность, преимущества и недостатки трансформации финансовой отчетности.

ABSTRACT

The article considers the notion, types and the procedure of the reports made according to the Russian standards and transformed according to the international reporting standards; the importance, merits and drawbacks of the financial reporting transformation are revealed.

Ключевые слова: международные стандарты бухгалтерского учета, российские стандарты бухгалтерского учета, трансформация отчетности.

Key words: international accounting standards, Russian accounting standards, reporting transformation

В современных условиях, характеризующихся преодолением последствий кризисных явлений и политической нестабильности, российская экономика испытывает острую потребность в привлечении инвестиционных источников финансирования. В свою очередь инвесторами и кредиторами предъявляются повышенные требования к информационным данным, касающимся деятельности российских компаний – потенциальных объектов инвестирования.

В связи с этим, одним из главных источников информационных данных о функционировании компаний-объектов инвестирования в целом и о качестве их финансовых показателей в частности выступает бухгалтерская (финансовая) отчетность.

В международной практике доверием инвесторов пользуются корпоративная отчетная информация, подготовленная в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), в связи с тем, что данные стандарты дают возможность сформировать бухгалтерскую отчетность, объективно отражающие показатели финансового состояния хозяйствующего субъекта [2, с.15].

Помимо этого, применение правил МСФО стимулирует улучшение делового климата в нашей стране и повышает уровень уверенности российских компаний. У предприятий появляется возможность повысить собственные конкурентные преимущества за счет обеспечения надежной и прозрачной информацией заинте-

ресованных пользователей. Инвесторы же могут получить информацию, благодаря которой можно оценить объект возможных вложений. Все это способствует установлению взаимного доверия между Россией и международным сообществом. Одним из наиболее распространенных методов подготовки финансовой отчетности по МСФО является метод трансформации отчетности, подготовленной в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ).

Метод трансформации финансовой отчетности представляет собой процесс преобразования бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующего субъекта посредством ее анализа на соответствие требованиям целевой системы стандартов бухгалтерского учета и корректировки, направленной на устранение выявленных расхождений [2, с.15].

Динамика числа компаний, составляющих отчетность по международным стандартам финансовой отчетности по данным рейтингового агентства «РА Эксперт» из 600 российских крупнейших компаний представлена на рисунке 1.

Как мы видим, число компаний, формирующих свою отчетность по стандартам МСФО в 2013 г. составило 134, в 2014 г. данное количество выросло до 152 компаний, в 2015 г. – до 166 компаний.

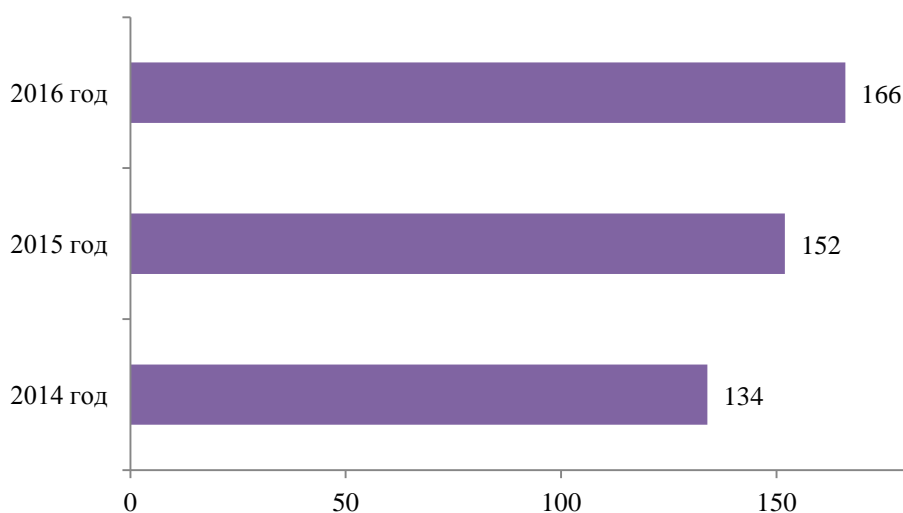


Рис. 1. Число компаний, составляющих отчетность по МСФО из 600 крупнейших по версии «РА Эксперт» [4]

При этом прямые иностранные инвестиции, направленные в экономику России наоборот имели тенденцию к сокращению на рисунке 2. Данное сокращение было вызвано главным образом наличием кризисных явлений и сложностью геополитической обстановки в нашей стране.

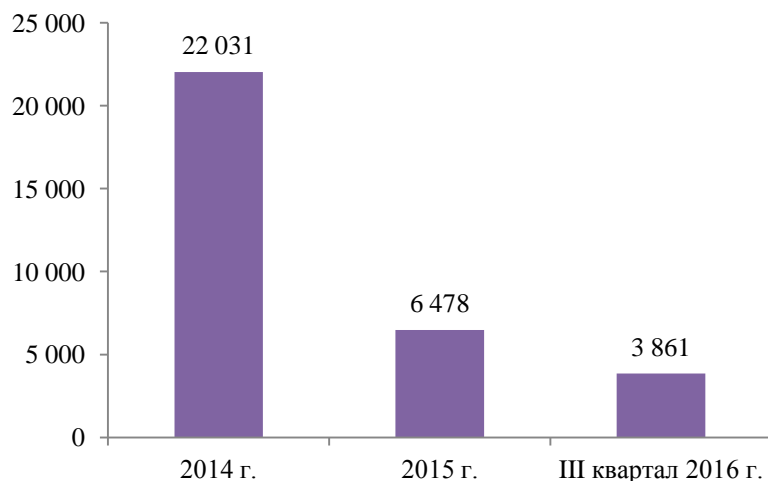


Рис. 2. Динамика прямых инвестиций в экономику РФ, млн. долл. США [3]

В связи с сокращением потока вложения иностранного капитала, конкурентная борьба за инвесторов среди компаний среди инвесторов становится еще острее. В связи с этим, наличие любых конкурентных преимуществ, в том числе и доступность данных об объекте инвестирования, обеспечиваемую отчетностью, трансформированной к нормам МСФО, является уже не желательным, а необходимым условием привлечения иностранного капитала.

На сегодняшний день в литературе рассматриваются множество вариантов трансформаций и последовательности этапов ее проведения.

Одной из наиболее распространенных классификаций является выделение следующие способов подготовки финансовой отчетности по МСФО:

- трансформация вне учетной системы (внешняя модель трансформации);
- трансформация внутри учетной системы (когда в нее встроен специальный модуль, в котором отражаются поправки для трансформации, как автоматические, так и «ручные»);
- параллельное ведение учета [5, с.629].

Каждый способ подготовки отчетности имеет свои преимущества и недостатки, который приведен в таблице 1.

Таблица 1 – Преимущества и недостатки основных способов трансформации финансовой отчетности

Способ подготовки	Преимущества	Недостатки
Трансформация внутри учетной системы	<ul style="list-style-type: none"> – Сравнительно небольшие затраты по сравнению с ведением параллельного учета по правилам РСБУ и МСФО – Высокая вероятность автоматизации процесса – Обеспечение увязки показателей по МСФО и РСБУ 	<ul style="list-style-type: none"> – При наличии незакрытых счетах РСБУ сформировать отчетность по МСФО невозможно – Необходимость корректировки программы трансформации при изменении РСБУ – Меньшая степень прозрачности по сравнению с трансформацией, проведенной вне учетной системы – Трудность проведения аналитических процедур
Трансформация все учетной системы	<ul style="list-style-type: none"> – Сравнительно небольшие временные и денежные затраты по сравнению с ведением параллельного учета по правилам РСБУ и МСФО – Прозрачность и гибкость – Обеспечение увязки показателей по МСФО и РСБУ, простота анализа 	<ul style="list-style-type: none"> – Необходимость дополнительного обучения персонала либо наем более квалифицированных сотрудников – При наличии незакрытых счетах РСБУ сформировать отчетность по МСФО невозможно – Временные затраты на перенос данных из РСБУ
Параллельный учет	<ul style="list-style-type: none"> – Возможность внедрения детальной аналитики – Встроенность проверки данных в систему учета – Минимальная необходимость переобучения персонала 	<ul style="list-style-type: none"> – Высокая стоимость программного обеспечения – Высокая зависимость от разработчиков программного обеспечения – Повышенная вероятность неверной интерпретации данных

Анализ теоретических источников по вопросу методики трансформации отчетности показывает, что разные исследователи по-разному подходят к стадиям ее осуществления, исследователями выделяется от четырех до десяти и более этапов. Такое деление довольно субъективно, однако принципиально не изменяет суть процесса, поскольку одну и ту же задачу можно сформулировать как в виде одного, так и в виде пяти этапов:

– Подготовительный этап – предполагает осуществление выбора вариантов способов оценки по МСФО, оценку корпоративной структуры организации; выбор валюты формирования отчетности, проверку исходных данных отчетности, составленной по российским стандартам на предмет наличия ошибок или искажений.

– Аналитический этап – предполагает осуществление подготовки учетной политики по международным нормам, проведение сравнительного анализа учетной политики, составленной по МСФО и РСБУ, планирование и реализацию мероприятий по сближению учетных процессов.

– Информационный этап – предполагает проведения исследования общих требований к формированию отчетности по нормам МСФО, осуществление сбора данных, необходимых для расчета трансформационных корректировок.

– Рабочий этап – предполагает внесение корректировок в российскую отчетность, формирования комплекта отчетов по МСФО на основании скорректированной информации.

– Контрольный этап – предполагает проверку обоснованности трансформационных корректировок и правильности их расчета, исправление обнаруженных неточностей или ошибок, оценку обнаруженных проблемных аспектов деятельности компании.

Каждое предприятие с учетом специфики учетного процесса и особенностей, обусловленных условиями производственного процесса и коммерческой деятельности, может выбрать тот способ трансформации отчетности, составленной по РСБУ в отчетность, сформированную по требованиям МСФО, которое наиболее полно удовлетворял бы потребности ее составления.

В первую очередь, потребность в составлении отчетности по международным стандартам может быть вызвана возможностью привлечения иностранных источников финансирования. Помимо этого, отчетность, сформированная в соответствии международными стандартами, дает возможность повысить качество взаимодействия с зарубежными партнерами; увеличить уровень конкурентоспособности

компании; получить качественную информационную основу, необходимую для принятия управленческих решений; минимизировать проблемы с недостоверностью отчетных данных, повысить степень их прозрачности и информативности. Однако к отрицательным моментам формирования отчетности по международным стандартам можно отнести: необходимость несения дополнительных расходов для трансформации, сформированных с учетом российских правил; трудности оценки эффективности перехода на МСФО на первоначальном этапе; вероятность снижения балансовой прибыли в отчетности, трансформированной по международным нормам [1, с. 556].

Таким образом, осуществление трансформации финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО дает возможность усовершенствовать российские учетные информационные системы за счет применения единых методик учета в целях управления деятельностью предприятия, обеспечивать менеджеров такими информационными данными, которые значительно повышают уровень эффективности управления компанией. Кроме того, достигается обеспечение возможности эффективного общения с акционерами и финансовыми рынками, увеличение прозрачности деятельности организации, укрепление системы корпоративного управления внутри компании.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1 Водолазко, Н.С. Сравнение МСФО и РПБУ, пути трансформации отчетности / Н.С. Водолазко, В.Ф. Трунина // Молодой ученый. – 2015. – №9. – С. 556-561.
- 2 Михайленко, Р.Г. Совершенствование методики трансформации бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО / Р.Г. Михайленко, П.В. Колесник // Бухгалтер и закон. – 2015. – №3 (175). – С. 14-18.
- 3 Статистика внешнего сектора. Официальный сайт Банка России. – [URL:http://www.cbr.ru/statistics/?PrtId=svs](http://www.cbr.ru/statistics/?PrtId=svs) (дата обращения 25.02.2016).
- 4 Рейтинг крупнейших компаний России «Эксперт-600». – URL: <http://raexpert.ru/project/topcompanies/2016/ranking> (дата обращения 25.02.2016).
- 5 Шогенцухова, З.Х. Трансформация финансовой отчетности как способ (метод) формирования отчетности в формате МСФО / З.Х. Шогенцухова, Ж.Ч. Афаунова // Фундаментальные исследования. – 2015. – №11. – С.629-635.

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Элементы финансовой отчетности и правила их признания

Таблица П.Б.1 – Элементы финансовой отчетности и правила их признания

Элемент	Характеристика по МСФО	Характеристика по РСБУ	Правила признания по МСФО	Правила признания по РСБУ
Активы	Это ресурсы, от которых организация ожидает получить экономическую выгоду в будущем	Действующие российские нормативные акты понятие «активы» не раскрывают	Актив признается в том случае, когда вероятно, что организация получит экономические выгоды, а актив имеет стоимость, которая может быть надежно оценена. Актив не признается в том случае, когда затраты понесены, маловероятно получение экономических выгод от таких расходов после окончания текущего отчетного периода. Результатом такой операции становится признание расхода в отчете о прибылях и убытках.	Действующие в настоящее время российские нормативные документы в области регулирования бухгалтерского учета и отчетности не устанавливают единых критериев для признания имущества (активов). Косвенно установлены критерии признания отдельных видов активов, в частности основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов. Вместе с тем Концепция (п. 8) устанавливает сходные с МСФО критерии признания имущества: «Имущество признается в бухгалтерском балансе, когда вероятно получение организацией экономических выгод в будущем от этого имущества и когда стоимость его может быть измерена с достаточной степенью надежности. Имущество не признается в бухгалтерском балансе, если нет вероятности того, что понесенные организацией расходы принесут ей экономические выгоды в периоды, следующие за отчетным».

Элемент	Характеристика по МСФО	Характеристика по РСБУ	Правила признания по МСФО	Правила признания по РСБУ
Обязательства	Это величина текущей задолженности, возникшая в результате событий прошлых периодов	В РСБУ понятие «обязательства» нормативными актами не определено. Концепция (п. 8.4) формулирует определение понятия «кредиторская задолженность», содержание которого близко по смыслу к термину «обязательства», которым оперируют МСФО, так «Кредиторской задолженностью признается существующее на отчетную дату обязательство организации, которое является следствием прошлых событий ее хозяйственной	Обязательство признается, когда вероятен отток ресурсов в связи с исполнением обязательства, и величина оттока может быть надежно оценена.	Поскольку в российских нормативных актах нет четко сформулированных критериев признания обязательств в бухгалтерском учете и отчетности, такие критерии изложены в Концепции, п 8.4, которой по аналогии с Принципами МСФО определяется, что кредиторская задолженность признается в бухгалтерском балансе, когда существует вероятность оттока ресурсов, способных принести организации экономические выгоды, который является следствием исполнения существующего обязательства, и когда величина этого обязательства может быть измерена с достаточной степенью надежности.

Элемент	Характеристика по МСФО	Характеристика по РСБУ	Правила признания по МСФО	Правила признания по РСБУ
Капитал	Это часть активов, которая остается после вычета всех обязательств	РСБУ не содержат четко сформулированного определения «капитала», но раскрывают значение данного понятия через характеристику его структуры так, п. 66 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в России определяет, что в составе собственного капитала организации учитываются уставный, добавочный и резервный капитал, нераспределенная прибыль и прочие резервы. «Капитал», определяемое п. 7.4	МСФО не содержат конкретных правил признания капитала Согласно МСФО капитал в балансе обычно представляется по подклассам, представляющим интерес для пользователей, таким как акционерный капитал, дополнительно оплаченный капитал, нераспределенная прибыль, резервы, созданные за счет прибыли и др.	РСБУ также не содержатся правила признания капитала в отчетности. В бухгалтерском балансе отражается величина уставного (складочного) капитала, зарегистрированная в учредительных документах как совокупность вкладов (долей, акций, паевых взносов) учредителей (участников) организации.

Элемент	Характеристика по МСФО	Характеристика по РСБУ	Правила признания по МСФО	Правила признания по РСБУ
Доходы	Это увеличение экономических выгод за отчетный период, приводящее к росту капитала и не связанное с инвестициями участниками	В российской практике значительные терзаю «доходы - раскрыто в п. 2 ПБУ9/99 «Доходы организации»: «Доходы организации признаются увеличение экономических результатов в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)».	Доход признается полученным, когда имеет место увеличение экономических выгод в форме прироста актива (или уменьшения обязательства), и когда величина такого прироста может быть определена с высокой степенью надежности. Признание дохода происходит одновременно с признанием прироста активов (или уменьшения обязательств). Признание статей (как дохода) ограничивается только теми, которые могут быть надежно измерены и характеризуются достаточной степенью определенности.	Согласно п. 6 ПБУ 9/99 -выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. Величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости ценностей, полученных или подлежащих получению. Стоимость таких ценностей определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация определяет стоимость аналогичных товаров». Если невозможно достоверно определить эту величину, то допускается оценка полученных ценностей исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции»

Элемент	Характеристика по МСФО	Характеристика по РСБУ	Правила признания по МСФО	Правила признания по РСБУ
Расходы	Это уменьшение экономических выгод за отчетный период, приводящее к снижению размеров капитала и не связанное с распределениями между участниками	Пункт 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации» определяет расходы организации как уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).	Расходы признаются при уменьшении экономических выгод и когда величина такого уменьшения может быть надежно оценена. Признание расходов происходит вместе с признанием прироста обязательств или уменьшения активов. Расходы учитываются исходя из прямой взаимосвязки понесенных затрат и полученных доходов. Такая взаимосвязка отвечает принципу соответствия затрат и выручки, что предполагает одновременное признание выручки и расходов, которые являются прямым совместным результатом одних и тех же операций.	

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Бухгалтерский баланс предприятия АО «Трубодеталь»

Таблица П.В.1 – Бухгалтерский баланс предприятия АО «Трубодеталь», в тысячах рублей

Наименование показателя	На 31 декабря 2016 г.
АКТИВ	
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	
Нематериальные активы	-
Результаты исследований и разработок	-
Нематериальные поисковые активы	-
Материальные поисковые активы	-
Основные средства	60 198
Доходные вложения в материальные ценности	-
Финансовые вложения	80 400
Отложенные налоговые активы	-
Прочие внеоборотные активы	-
И т о г о по разделу I	140 598
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	
Запасы	19 537
Налог на добавлен. стоимость по приобрет-м ценностям	6 675
Дебиторская задолженность	75 848
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	84 255
Денежные средства и денежные эквиваленты	45 098
Прочие оборотные активы	-
И т о г о по разделу II	231 413
БА Л А Н С	372 011
ПАССИВ	
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ	
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1 320
Собственные акции, выкупленные у акционеров	-
Переоценка внеоборотных активов	-
Добавочный капитал (без переоценки)	
Резервный капитал	200
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	295 980
И т о г о по разделу III	297 500
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	
Заемные средства	10 651
Отложенные налоговые обязательства	320
Оценочные обязательства	-
Прочие обязательства	-
И т о г о по разделу IV	10 971
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	

Окончание приложения В

Окончание таблицы П.В.1

Наименование показателя	За 2016 г.
Заемные средства	7 665
Кредиторская задолженность	55 477
Доходы будущих периодов	-
Оценочные обязательства	398
Прочие обязательства	-
И т о г о по разделу V	63 540
БАЛАНС	372 011

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Отчет о финансовых результатах АО «Трубодеталь»

Таблица П.Г.1 – Отчет о финансовых результатах АО «Трубодеталь», в тысячах рублей

Наименование показателя	За 2016 г.
Выручка	545 181
Себестоимость продаж	(225 706)
Валовая прибыль (убыток)	319 475
Коммерческие расходы	(1 637)
Управленческие расходы	(26 732)
Прибыль (убыток) от продаж	291 106
Доходы от участия в других организациях	1 042
Проценты к получению	464
Проценты к уплате	(2 004)
Прочие доходы	22 973
Прочие расходы	(24 619)
Прибыль (убыток) до налогообложения	288 962
Текущий налог на прибыль	(63 680)
в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	6 018
Изменение отложенных налоговых обязательств	(130)
Изменение отложенных налоговых активов	-
Прочее	
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	225 152

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

Трансформационные корректировки для целей последующей консолидации

Таблица П.Д.1 – Трансформационные корректировки для целей последующей консолидации на 31.12.2016, в тысячах рублей

Статья МСФО	Автоматическая реклассификация ОФП	Общий эффект поправок по МСФО	31.12.2016 МСФО
АКТИВЫ			
ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы	-	472	472
Основные средства	60 198	71 660	71 660
Инвестиционное имущество	-	680	680
Инвестиции в дочерние компании	80 400	76 400	76 400
Инвестиции в ассоциированные компании	-	10 752	10 752
Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи	-	-	-
Финанс. активы, удерживаемые до погашения	-	-	-
Торговая и прочая дебиторская задолженность	-	-	-
Торговая дебиторская задолженность ВА	-	-	-
(Резерв под обесценение торговой дебиторской задолженности) ВА	-	-	-
Займы выданные ВА	-	-	-
(Резерв под обесценение займов выданных) ВА	-	-	-
Отложенные налоговые активы	-	-	-
Прочие внеоборотные активы	-	2 457	2 457
Итого внеоборотные активы	140 598	162 421	162 421
ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы	-		
Сырье и материалы	19 537	6 679	6 679
Незавершенное производство	-	6 607	6 607
(Снижение стоимости незавершенного производства до чистой цены продажи)	-	(80)	(80)
Готовая продукция	-	2 657	2 657
(Снижение стоимости готовой продукции до чистой цены продажи)	-	(14)	(14)
Торговая и прочая дебиторская задолженность	-	-	-
НДС по приобретенным ценностям	6 675	6 675	6 675
Торговая дебиторская задолженность ОА	75 848	70 884	70 884
(Резерв под обесценение торговой дебиторской задолженности) ОА	-	(4 644)	(4 644)
Авансы выданные	-	4 353	4 353

Продолжение приложения Д

Продолжение таблицы П.Д.1

Статья МСФО	Автоматическая реклассификация ОФП	Общий эффект поправок по МСФО	31.12.2016 МСФО
(Резерв под обесценение авансов выданных)	-	-	-
Займы выданные_ОА	-	-	-
(Резерв под обесценение займов выданных)_ОА	-	-	-
Прочая дебиторская задолженность	-	1 762	1 762
(Резерв под обесценение прочей дебиторской задолженности)	-	(160)	(160)
Дебиторская задолженность компаний Группы	-	2 894	2 894
Предоплата по текущему налогу на прибыль	-	108	108
Инвестиции, предназначенные для торговли	84 255	81 555	81 555
Денежные средства и их эквиваленты	-	-	-
Денежные средства в рублях	45 098	27 738	27 738
Денежные средства в валюте	-	14 360	14 360
Эквиваленты денежных средств - векселя	-	-	-
Прочие оборотные активы	-	5 700	5 700
Итого оборотные активы	231 413	227 074	227 074
Итого активы	372 011	389 495	389 495
СОБСТВЕННЫЕ СРЕДСТВА АКЦИОНЕРОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
Акционерный капитал	(1 320)	(1 320)	(1 320)
Прочие резервы	-	-	-
Прибыль отчетного года	(225 152)	(222 901)	(222 901)
Нераспределенная прибыль прошлых лет	(71 028)	(78 119)	(78 119)
Итого капитал и резервы	(297 500)	(302 340)	(302 340)
ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Заемные средства	-	-	-
Долгосрочные кредиты и займы полученные	(10 651)	(3 203)	(3 203)
Обязательства по финансовой аренде	-	-	-
Прочие долгосрочные обязательства	-	-	-
Торговая кредиторская задолженность_ДО	-	-	-
Прочие долгосрочные обязательства	-	-	-
Отложенные налоговые обязательства	(320)	(3 113)	(3 113)
Итого долгосрочные обязательства	(10 971)	(6 316)	(6 316)
КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Заемные средства	-	-	-
Краткосрочные кредиты и займы полученные	(7 665)	(7 665)	(7 665)
Краткосрочная часть долгосрочных кредитов и займов полученных	-	(6 913)	(6 913)

Продолжение приложения Д

Продолжение таблицы П.Д.1

Статья МСФО	Автоматическая реклассификация ОФП	Общий эффект поправок по МСФО	31.12.2016 МСФО
Краткосрочная часть обязательств по финансовой аренде	-	(1 189)	(1 189)
Торговая и прочая кредитор. задолженность	-	-	-
Торговая кредиторская задолженность КО	(55 477)	(21 321)	(21 321)
Авансы полученные	-	(6 183)	(6 183)
Начисленное вознаграждение сотрудникам	-	(2 726)	(2 726)
КЗ по приобретенным ОС	-	(4 282)	(4 282)
Начисленные обязательства и прочая кредиторская задолженность	-	(7 374)	(7 374)
Кредиторская задолженность перед компаниями Группы	-	(2 117)	(2 117)
Текущие налоговые обязательства по налогу на прибыль	-	(12 863)	(12 863)
Задолженность по прочим налогам	-	-	-
Налог на добавленную стоимость	-	(3 659)	(3 659)
Социальные взносы	-	(2 490)	(2 490)
НДФЛ	-	(917)	(917)
Налог на имущество	-	(663)	(663)
Земельный налог	-	(170)	(170)
Прочие налоги и сборы	-	(108)	(108)
Резервы	(398)	(200)	(200)
Итого краткосрочные обязательства	(63 540)	(80 839)	(80 839)
Итого капитал и обязательства	(372 011)	(389 495)	(389 495)
Проверка	-	-	-
ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ			
Выручка			
Реализация продукции на территории РФ	(538 878)	(538 878)	(538 878)
Реализация продукции компаниям Группы	(4 000)	(4 000)	(4 000)
Прочая реализация	(2 303)	(2 303)	(2 303)
Себестоимость		-	-
Сырье и материалы	121 432	121 432	121 432
Списание (сторнирование списанной ранее) стоимости запасов до чистой цены продажи		48	48
Вознаграждения работникам	55 929	56 211	56 211
Ремонт и обслуживание ОС	31 250	31 250	31 250
Амортизация основных средств	2 421	5 836	5 836
Прибыль (убыток) от выбытия ОС	409	1 046	1 046
Топливо	3 891	3 891	3 891
Энергия	6 588	6 608	6 608
Прибыль (убыток) от переоценки инвестиционного имущества	-	(80)	(80)

Статья МСФО	Автоматическая реклассификация ОФП	Общий эффект поправок по МСФО	31.12.2016 МСФО
Прибыль (убыток) от пересчета займов до справедливой стоимости		(463)	(463)
Налоги, кроме текущего налога на прибыль	715	915	915
Прочие производственные расходы	3 896	1 929	1 929
Валовая прибыль	(318 651)	(316 560)	(316 560)
Коммерческие расходы		-	-
Транспортные расходы	485	485	485
Изменение резерва под обесценение ДЗ	1 124	1 124	1 124
Вознаграждения работникам	999	999	999
Прочие коммерческие расходы	153	153	153
Управленческие расходы		-	-
Вознаграждения работникам	17 501	17 501	17 501
Консультационные и юридические услуги	3 029	3 029	3 029
Аренда	5 634	5 634	5 634
Амортизация нематериальных активов	-	64	64
Прочие управленческие расходы	529	465	465
Прочие доходы		-	-
Прибыль (убыток) от финансовых активов, учитываемых по справедливой стоимости через прибыли и убытки	(628)	(628)	(628)
Прочие доходы	-	-	-
Операционная прибыль	(289 825)	(287 734)	(287 734)
Доход от ассоциированных компаний	(1 042)	(2 884)	(2 884)
Финансовые доходы и расходы		-	-
Проценты к получению	(464)	(1 834)	(1 834)
Проценты к уплате	2 304	3 099	3 099
Курсовые разницы	65	65	65
Прибыль/Убыток до налогообложения	(288 962)	(289 287)	(289 287)
Текущий налог на прибыль	63 680	63 680	63 680
Отложенный налог на прибыль	130	76	76
Резерв по налогу на прибыль		2 629	2 629
Чистая прибыль/убыток отчетного года	(225 152)	(222 901)	(222 901)
Эффект на прибыль	(225 152)	(222 901)	(222 901)
Проверка	-	(0)	(0)
ПРОЧИЙ СОВОКУПНЫЙ ДОХОД			
Переоценка ОС		-	-
Переоценка ОС: налог		-	-
Переоценка ФА в наличии для продажи		-	-
Переоценка ФА в наличии для продажи: налог		-	-
Итого прочий совок. доход за вычетом налога		-	-
Итого совокупный доход за год	(225 152)	(222 901)	(222 901)

ПРИЛОЖЕНИЕ Е

Акт внедрения методики адаптации РСБУ к МСФО, рассмотренный комиссией экономической службы АО «Трубодеталь»

АКТ

Рассмотрена выпускная квалификационная работа «Адаптация бухгалтерского учета к требованиям МСФО (на примере российских промышленных предприятий)» Поляковой Натальи Игоревны, результаты данной работы признаны полезными. С целью привлечения иностранных инвестиций на предприятие АО «Трубодеталь», предложенные мероприятия по адаптации бухгалтерского учета к требованиям МСФО рекомендуются к внедрению в производственную практику.

Начальник Отдела по экономическому планированию и анализу _____ Е.В. Петрова
(подпись)

_____ 2017г.
(дата)

М.П.