

**утверждена Комитетом по рекомендациям (КпР) 13 октября 2022
с изменениями от 26 декабря 2023**

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-145/2022-КпР

«ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ДАННЫХ МСФО ПРИ ПЕРЕХОДЕ НА ФСБУ»

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

На основании Федерального закона «О бухгалтерском учете» в последние несколько лет был принят ряд федеральных стандартов по ключевым участкам бухгалтерского учета. Федеральный закон устанавливает в качестве принципа регулирования бухгалтерского учета применение международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов. В соответствии с Федеральным законом субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета должен обеспечить соответствие проекта федерального стандарта международному стандарту, на основе которого разработан проект федерального стандарта. В этой связи все новые ФСБУ основаны на соответствующих МСФО и, несмотря на различия в тексте и формулировках, по существу излагают те же требования, которые содержатся в лежащих в их основе МСФО. По ряду вопросов в ФСБУ содержатся прямые ссылки на МСФО. Кроме того, ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» требует руководствоваться в первую очередь МСФО по всем вопросам, которые не урегулированы ФСБУ.

Такое содержательное единство требований ФСБУ и МСФО призвано обеспечить организациям помимо прочего возможность избежать двойного учета по ФСБУ и по МСФО, что значительно сокращает административные затраты организаций, составляющих отчетность по МСФО. Поскольку цели бухгалтерского учета исходя из Федерального закона «О бухгалтерском учете» не отличаются от целей финансовой отчетности исходя из концептуальных основ МСФО, унификация учетной политики для целей ФСБУ и МСФО с получением на выходе единого набора отчетных данных является очевидным рациональным решением, позволяющим минимизировать затраты на ведение учета и составление отчетности. Двойной параллельный учет, требующий для составления отчетности трансформации отчетных данных, в таких условиях представляется не оправданным.

Вместе с тем единства текущих правил учета по ФСБУ и МСФО недостаточно для его полной унификации. Необходимо ещё единство входящих данных, чтобы учет по ФСБУ и МСФО стартовал из одной точки. Для этого необходимо, чтобы данные, сформированные в учете организации по МСФО, можно было использовать в качестве входящих данных в момент начала применения каждого нового ФСБУ. Новые ФСБУ предусматривают различные переходные положения и различный порядок формирования входящих данных. Совместимость этих положений с текущими данными, сформированными по МСФО, не является очевидной и требует специального анализа.

В частности, возникает вопрос уместности использования данных МСФО для целей перехода на новые ФСБУ в условиях применения организацией ранее отдельных отступлений от ретроспективного применения МСФО, предусмотренных МСФО (IFRS) 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности». Так, руководствуясь положениями IFRS 1, многие организации при переходе на МСФО как правило принимали решение об оценке внеоборотных нефинансовых активов (основных

средств и нематериальных активов, включая капвложения в них) по состоянию на дату перехода на МСФО по справедливой стоимости и об использовании справедливой стоимости этих активов в качестве их условной первоначальной стоимости на указанную дату. Переходными положениями ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», ФСБУ 6/2020 «Основные средства», ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» напрямую не предусмотрено использование условной первоначальной стоимости, так, как она определена в IFRS 1, в качестве первоначальной стоимости активов при первом применении ФСБУ.

Ряд новых ФСБУ наряду с ретроспективным предоставляют возможность упрощенного порядка перехода, освобождающего организацию от необходимости пересчета сравнительных показателей за периоды, предшествующие отчетному. При этом разные стандарты содержат различные требования в отношении единовременной корректировки «входящих» данных. В связи с этим возникает вопрос возможности применения данных по МСФО для целей такой корректировки, а также допустимости использования упрощенного порядка перехода с отказом от этой корректировки организациями, обладающими соответствующими данными по МСФО для ее осуществления.

В связи с изложенным целью настоящей Рекомендации является оценка допустимости / необходимости использования данных, сформированных по правилам МСФО до начала применения новых ФСБУ (включая специальные положения IFRS 1), в целях перехода на эти ФСБУ в рамках предусмотренных ими переходных положений, в том числе как для целей ретроспективного перехода, так и для целей единовременной корректировки при упрощенном варианте перехода.

РЕШЕНИЕ

1. Настоящая Рекомендация применяется в целях первого применения следующих федеральных стандартов бухгалтерского учета:
 - а) ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»;
 - б) ФСБУ 5/2019 «Запасы»;
 - в) ФСБУ 6/2020 «Основные средства»;
 - г) ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»;
 - д) ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы».

Настоящая Рекомендация применяется также в целях первого применения других федеральных стандартов бухгалтерского учета, которые будут приняты после ее утверждения, при условии, что стандарт не содержит положений, по существу противоречащих требованиям МСФО. В целях настоящей Рекомендации положение федерального стандарта считается по существу противоречащим требованиям МСФО, если его выполнение неизбежно приводит к формированию таких данных, включение которых в бухгалтерскую (финансовую) отчетность сделает невозможным заявление о соответствии этой отчетности всем требованиям МСФО. Настоящая Рекомендация исходит из того, что перечисленные в подпунктах «а» – «д» настоящего пункта федеральные стандарты в их редакции на момент утверждения настоящей Рекомендации не содержат положений, по существу противоречащих требованиям МСФО.

2. Если до начала применения федерального стандарта организация формировала данные о регулируемых этим стандартом объектах бухгалтерского учета, которые соответствуют всем требованиям МСФО, то в связи с началом применения федерального стандарта указанные данные могут приниматься организацией в качестве данных, которые сформировались бы, если бы стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни.

3. Пункт 2 настоящей Рекомендации применяется:

- а) как в целях ретроспективного отражения последствий изменений учетной политики, так и в целях единовременной корректировки балансовых показателей при упрощенном варианте отражения этих последствий (без пересчета сравнительных показателей за периоды, предшествующие отчетному);
 - б) вне зависимости от того, повлияло ли на формирование рассматриваемых данных применение организацией IFRS 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности», в том числе применение предусмотренных этим стандартом исключений из ретроспективного применения МСФО, таких как использование условной первоначальной стоимости внеоборотных нефинансовых активов, определенной как их справедливая стоимость, вместо фактической первоначальной стоимости;
 - в) вне зависимости от того, для каких целей организация формировала рассматриваемые данные в соответствии с требованиями МСФО, будь то составление своей финансовой отчетности или предоставление информации материнской организации в целях составления ею консолидированной финансовой отчетности. Однако пункт 2 настоящей Рекомендации не применяется, если при формировании данных, предоставляемых материнской организации в целях составления ею консолидированной финансовой отчетности, был использован такой уровень существенности, который не соответствует уровню существенности данной организации.
- 4. Если до начала применения федерального стандарта организация формировала данные о регулируемых этим стандартом объектах бухгалтерского учета, которые соответствуют всем требованиям МСФО с учетом подпункта «в» пункта 3 настоящей Рекомендации, и которые существенно отличаются от сформированных в учете данных, то организация может применить упрощенный порядок перехода на новый федеральный стандарт (без пересчета сравнительных показателей за периоды, предшествующие отчетному) только при условии единовременной корректировки соответствующих входящих балансовых показателей до данных МСФО, за исключением наличия оснований для отказа от такой корректировки. Основаниями для отказа от такой корректировки в отношении соответствующих объектов бухгалтерского учета могут, в частности, быть:**
- а) несовпадение учетной политики по новому федеральному стандарту с учетной политикой по МСФО;
 - б) существенные затраты на корректировку, обусловленные требованиями федерального стандарта, отсутствующими в МСФО (например, в части единиц учета).

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с пунктом 4 статьи 20 Федерального закона «О бухгалтерском учете» регулирование бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с принципом (помимо прочего) применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов. В этой связи в соответствии с пунктом 4 статьи 24 субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета обеспечивает соответствие проекта федерального стандарта международному стандарту, на основе которого разработан проект федерального стандарта. Кроме того, в соответствии с частью 4 статьи 26 программы разработки федеральных стандартов при необходимости уточняются в целях обеспечения соответствия федеральных стандартов (помимо прочего) международным стандартам.

Все федеральные стандарты бухгалтерского учета, принятые во исполнение Федерального закона, (кроме ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» и ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация») разработаны на основе соответствующих международных стандартов. Анализ положений этих стандартов показал, что, несмотря на значительные различия в порядке изложения вопросов и в формулировках, ни одно из этих положений не вступает в противоречие с требованиями соответствующих МСФО. При этом в соответствии с пунктом 7.1 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 в случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. При этом организация, основываясь на допущениях и требованиях, приведенных в пунктах 5 и 6 Положения, использует в первую очередь международные стандарты финансовой отчетности.

Кроме того, в соответствии со вторым абзацем пункта 7 ПБУ 1/2008 организация, которая раскрывает составленную в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности консолидированную финансовую отчетность или финансовую отчетность организации, не создающей группу, вправе при формировании учетной политики руководствоваться федеральными стандартами бухгалтерского учета с учетом требований Международных стандартов финансовой отчетности. В частности, такая организация вправе не применять способ ведения бухгалтерского учета, установленный федеральным стандартом бухгалтерского учета, когда такой способ приводит к несоответствию учетной политики организации требованиям Международных стандартов финансовой отчетности. При этом согласно третьему абзацу этого же пункта стандарты бухгалтерского учета, утвержденные организацией, указанной в абзаце втором, обязательные к применению ее дочерними обществами, могут устанавливать способы ведения бухгалтерского учета, выбранные ею в соответствии с положениями абзаца второго.

Таким образом, есть все основания исходить из предположения, что организация, ставящая задачу унификации учетной политики по МСФО и ФСБУ, может сформировать единую учетную политику таким образом, что она не будет вступать в противоречие ни с ФСБУ, ни с МСФО.

Во всех переходных положениях новых федеральных стандартов в качестве основного способа отражения последствий изменений учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта предусмотрен ретроспективный способ. Ретроспективное отражение последствий изменений учетной политики означает приведение данных бухгалтерского учета в такой вид, как если бы новый стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни. Исходя из изложенных выше оснований для унификации учетной политики, если бы организация до начала применения нового ФСБУ вела учет по МСФО, то она получила бы как раз те данные, которые предполагаются при ретроспективном применении стандарта.

Данное допущение не отвергается в том числе в ситуации, когда данные МСФО были сформированы с учетом применения IFRS 1 «Первое применение международных стандартов финансовой отчетности». В основах для выводов, сопровождающих этот международный стандарт, в параграфах BC7 – BC84 изложена подробная аргументация и основания для того, чтобы в отношении ряда объектов бухгалтерского учета при соблюдении соответствующих условий использовались данные иные, чем те, которые были бы получены при прямом ретроспективном применении. При этом цели финансовой отчетности, декларируемые в основах для выводов, по существу соответствуют части 1 статьи 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете». Таким образом, факт применения предусмотренных IFRS 1 исключений из ретроспективного применения не

препятствует использованию сформированных по МСФО данных в целях ретроспективного перехода на новые ФСБУ.

Таким образом, сформированные по МСФО данные (в т. ч. с использованием предусмотренных IFRS 1 исключений из ретроспективного применения) могут служить надежным достоверным источником информации о том, какова получилась бы стоимость затрагиваемых новым ФСБУ объектов бухгалтерского учета, если бы этот ФСБУ применялся с момента их возникновения. Зачастую такие данные могут оказаться единственным приемлемым источником информации для ретроспективного применения ФСБУ в связи с недоступностью или ненадежностью альтернативных источников. Например, использование такого источника информации, как первичные документы о фактах хозяйственной жизни в прошлом, в отношении стоимости долгосрочных объектов часто является затруднительным или даже невозможным в связи со значительным временем, истекшим с момента соответствующих фактов хозяйственной жизни. Что касается вторичных источников информации о прошлых фактах хозяйственной жизни, таких как регистры бухгалтерского учета, то для целей формирования ретроспективных показателей, данные регистров, в которых информация регистрировалась и накапливалась по правилам МСФО, будут при прочих равных условиях содержать лучшие данные, по сравнению с регистрами, при формировании которых эти правила не использовались.

Во всех переходных положениях новых федеральных стандартов в качестве основного способа отражения последствий изменений учетной политики в связи с началом применения настоящего Стандарта предусмотрен ретроспективный способ, поскольку именно он позволяет получить максимально корректные данные. Вместе с тем в ряде случаев по причинам, в том числе указанным выше, не представляется возможным применить ретроспективный порядок перехода без чрезмерных затрат и усилий или применение ретроспективного порядке перехода в принципе не представляется возможным. Есть все основания полагать, что упрощенный порядок перехода на новые ФСБУ предусмотрен как раз для данных случаев.

При этом можно исходить из опровержимой презумпции, что использование организациями имеющихся у них данных по МСФО в качестве входящих остатков для перехода на новый федеральный стандарт не требует от организации чрезмерных затрат и усилий. Поэтому в том случае, когда применение упрощенного подхода приведет к существенным различиям между данными отчетности по ФСБУ и отчетности по МСФО, нет оснований не использовать данные отчетности по МСФО, как минимум, для целей единовременной корректировки входящих остатков. В противном случае это может ввести пользователей финансовой отчетности в заблуждение, поскольку с учетом приведенных выше аргументов о базе разработки ФСБУ отсутствуют объективные основания для существенных расхождений между данными отчетности по ФСБУ и отчетности по МСФО. Указанная презумпция косвенно подтверждается также позицией Банка России, согласно которой при переходе с 1 января 2020 года на Положение Банка России от 2 ноября 2018 года № 659-П «О порядке отражения на счетах бухгалтерского учета договоров аренды кредитными организациями» кредитные организации должны были использовать данные отчетности по МСФО за 2019 год (по состоянию на 31 декабря 2019 года).

Между тем, указанная выше презумпция может опровергаться, но только в специфических обстоятельствах и только в отношении объектов, затрагиваемых этими обстоятельствами. В частности, основанием для отказа от единовременной корректировки в условиях упрощенного варианта перехода и при доступности соответствующих данных МСФО может быть несовпадение выбранных организацией способов учета по новому федеральному стандарту со способами, выбранными по МСФО. Также таким основанием может быть необходимость значительных затрат на корректировку, обусловленных

требованиями федерального стандарта, отсутствующими в МСФО (например, в части принципиально большей детализацией единиц учета).