УДК 657.36 (470): 006.32

МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБОСНОВАНИЕ ТРАНСФОРМАЦИОННЫХ ОПЕРАЦИЙ РОССИЙСКОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ФОРМАТ МСФО

METHODOLOGICAL GROUND OF TRANSFORMATIONAL OPERATIONS OF RUSSIAN ACCOUNTING FINANCIAL STATEMENTS IN IFRS FORMAT

©Лабынцев Н. Т.
д–р. экон. наук
Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)
г. Ростов–на–Дону, Россия
©Labyntsev N.
Dr. habil.
Rostov-on-Don, Russia
©Смертина Е. Н.
канд. экон. наук
Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)
г. Ростов–на–Дону, Россия
elesmertina@mail.ru
©Smertina E.
PhD
Rostov State University of Economics (RSUE)
Rostov-on-Don, Russia
elesmertina@mail.ru

Аннотация. В статье приводится последовательное методическое обоснование трансформации российской финансовой отчетности в соответствие с требованиями МСФО при применении реклассификации счетов, корректирующих записей, отражением трансформационных корректировок в рабочих таблицах и в формах бухгалтерской финансовой отчетности с учетом единообразия основных принципов учетных политик коммерческой организации по требованиям РПБУ и МСФО.

Abstract. The article provides the methodic ground of transforming the Russian financial statements in accordance with IFRS while applying the re-classification of accounts, correcting entries, the reflection of transformational adjustments in worksheets and in the blanks of financial reports taking into account the unified general principles of accounting policies in the organizations in accordance with RAS and IFRS.

Ключевые слова: МСФО, корректирующие записи, пробный баланс, реклассификация счетов, пакет бухгалтерской финансовой отчетности, трансформационные рабочие таблицы, скорректированные остатки по счетам, учетная политика, трансформация отчетных данных, формирование отчетности по международным стандартам.

Keywords: IFRS, correcting entries, trial balance, a pack of accounting statements, transformational worksheets, accounting policies, transformation of reporting data, production of statements in accordance with IFRS.

В последнее время с учетом широкого внедрения современных коммуникационных технологий требования к единообразному толкованию финансовой отчетности компаний возросли. Инвестирование в большей степени осуществляется в реальном времени через всемирную электронную сеть, а это еще один серьезный довод в пользу унификации учетных стандартов. Уже в самом ближайшем будущем ведение бизнеса на международном уровне будет невозможно без использования единых учетных нормативов, применимых вне зависимости от страны. Применение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) позволяет компаниям, планирующим привлечение инвестиций или долгосрочных кредитных средств, предоставить потенциальным инвесторам, кредиторам и другим заинтересованным сторонам прозрачную и унифицированную отчетность о своей деятельности [1, с. 24].

Трансформация отчетности представляет собой процесс преобразования бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического 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, которую рекомендуется соблюдать при осуществлении данного процесса. Однако единая и общепризнанная методика трансформации отчетности в настоящее время не выработана.

Рассмотрим методику трансформации отчетности, которые предлагают авторы, занимающиеся исследованиями в данной области. К примеру, методика трансформации, разработанная профессором Чая В. Т., включает следующие этапы [2, 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. Анализ 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 РПБУ и МСФО. Эти различия фиксируются с целью 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, но по экономическому содержанию и хозяйственному назначению — в международной системе отчетности.

4. Реклассификация счетов РПБУ в счета МСФО, которая представляет собой перенос скорректированных остатков со счетов российского бухгалтерского учета на счета международного учета. При этом для каждой организации должен разрабатываться индивидуальный рабочий план счетов по МСФО в зависимости от специфики деятельности. Реклассификация счетов, по мнению проф. Чая В. Т., позволяет решить две задачи: во-первых, подготовить пробные балансы по международному плану счетов и, 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 компании «CroweHorwathInternational» Ильина Ю. В. предлагает методику, состав, последовательность и содержание этапов которой отличаются от варианта проф. Чая В. Т. [3, с. 26]:

1. Предварительная корректировка российских баланса и отчета о финансовых результатах. На этом этапе остатки и обороты по счетам российской отчетности перегруппировывают в статьи, установленные международными стандартами. Эту перегруппировку отражают в трансформационных таблицах, форма и структура которых позволяют проводить в дальнейшем необходимые преобразования.

2. Сбор дополнительной аналитической бухгалтерской и управленческой информации. На данном этапе определяются принципиальные различия между РПБУ и МСФО, детализируются статьи российского баланса по остаткам включенных в него счетов, и подготавливается информация по отдельным счетам бухгалтерского учета, которые подлежат трансформации.

3. 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 отчетности) и инфляционные (связанные с уменьшением покупательной способности денег) проводки.

4. Приведение международной 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. Отчеты о движении денежных средств и о движении капитала составляют заново на основе трансформированного баланса и отчета о финансовых результатах.

Существуют и другие методики трансформации российской бухгалтерской отчетности в соответствии с международными стандартами. Например, предложенные Жирной Н. М., Михайловой О. А., Пономаревой С. В., Шинкаревой Л. И., и др. Однако, в современных методиках преобразования отчетности российских организаций по МСФО, такие вопросы как информационное обеспечение процесса трансформации отчетных данных, состав и техника выполнения корректировок, а также контроль качества сформированной отчетной информации остаются недостаточно исследованными. В этой связи на основе изучения методик, рассмотренных в научной и специализированной литературе, нами предлагается методика трансформации отчетности, 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 РПБУ в соответствие нормам МСФО;

–предложенные контрольные мероприятия, позволяющие обеспечить достоверность трансформированной отчетности [4, с. 211].

Методика включает подготовительный, аналитический, информационный, рабочий и контрольный этапы. На подготовительном этапе решаются вопросы организационного характера. Прежде всего, необходимо выбрать вариант МСФО (МСФО в полном объеме либо МСФО для малых и средних предприятий), который будет использован для трансформации российской отчетности. Затем следует оценить корпоративную структуру компании для определения дочерних и зависимых предприятий, которые необходимо включить в отчетность. От их количества будет зависеть объем работ и временные затраты.

После этого нужно определиться с валютой отчетности. При подготовке отчетности по МСФО необходимо, чтобы каждая компания, 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.

По нашему мнению, 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 РПБУ и МСФО компании могут применять неверные методы учета. Поэтому в ходе подготовительного этапа нужно проверить правильность учета по РПБУ. В противном случае трансформация даст недостоверные результаты только потому, что недостоверным был источник — отчетность по российским правилам.

Второй этап трансформации бухгалтерской отчетности — это аналитический этап, который направлен на выявление и уточнение области трансформационных корректировок. На наш взгляд, его целесообразно начать с составления учетной политики по МСФО. Это нужно для того, чтобы определить конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практику, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности. Правила формирования этого документа установлены в МСФО 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 (признания, 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.

Следует отметить, что некоторые авторы рекомендуют формировать единообразную учетную политику для всех предприятий в рамках группы компаний. Это делается для облегчения последующей консолидации отчетности. Вместе с тем существует альтернативное мнение: по мнению Соколова Я. В., каждое предприятие, входящее в объединение, должно создавать под эгидой материнской организации свою, особенную, учетную политику (финансовую, налоговую и договорную). Только такое решение позволит более эффективно использовать совокупные ресурсы группы, а при консолидации бухгалтер должен пользоваться поправочными коэффициентами [5, с. 30].

После того как сформирована учетная политика по МСФО, следует провести ее сравнительный анализ с российским аналогом для выявления несоответствий. Результаты анализа нужно 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.

Задачей следующего (информационного) этапа трансформации отчетности является получение информации, необходимой для расчета сумм корректировок. С ее помощью в дальнейшем выполняется реклассификация объектов бухгалтерского учета, составляются корректирующие проводки, т. е. осуществляются последующие этапы трансформации. Кроме того, собранные данные послужат основой для примечаний к финансовым отчетам, подготовленным по МСФО. В этой связи, сбор информации необходимо начать с исследования

общих требований к составлению отчетности в формате МСФО. Несомненно, профессионально подготовленные специалисты, которые проводят трансформацию отчетности регулярно, знают содержание этих требований. Тем не менее, международные стандарты постоянно пересматриваются, в результате чего появляются их обновленные версии, содержащие изменения, которые могут носить существенный характер.

Кроме того, при составлении первой отчетности по МСФО следует придерживаться специфических требований, содержащихся в МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО». Под такой отчетностью понимается первая годовая финансовая отчетность, в которой организация принимает МСФО и делает четкое и безоговорочное заявление о соответствии отчетности МСФО. В МСФО (IFRS) 1 определено, что компания должна составить начальный баланс по МСФО на дату перехода на этот вид отчетности. При составлении отчетности по международным стандартам впервые необходимо показать, каким образом переход на ее составление повлиял на финансовое положение компании, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств.

Следующим шагом, на наш взгляд, должен стать сбор необходимой информации. Сбор сведений производится в соответствии с предварительным перечнем корректировок, составленном на аналитическом этапе. Качественное информационное обеспечение играет ключевую роль в процессе трансформации отчетности, так как от него зависит точность вносимых в отчетные формы поправок. В опубликованных научных исследованиях вопрос информационного обеспечения трансформации отчетности освещен недостаточно: как правило, авторы ограничиваются приведением краткого перечня необходимых сведений.

Проведение трансформации потребует использования не только форм отчетности и расшифровок к ним, а также приказов об учетной политике, но и других внешних и внутренних источников информации (первичные документы, регистры бухгалтерского учета и др.). Например, проверка договоров компании может выявить несоответствие юридической формы и экономической сущности операции. Такая ситуация может возникнуть, когда компания участвует в отношениях аренды (проблема соответствия договора действительному виду аренды), а также при иных обстоятельствах. В этом случае потребуется составить документ–объяснение, в котором бухгалтер вынесет собственное профессиональное суждение об экономической сущности операции и о МСФО, правилами которого следует руководствоваться для ее отражения в отчетности. Все полученные на информационном этапе сведения оформляются в рабочих документах для трансформации.

Далее следует 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. При этом корректировочные проводки можно условно разделить на три вида:

–исправляющие ошибки и искажения, допущенные в бухгалтерском учете по РПБУ. Данные записи делаются на основе анализа сведений об отступлениях от российских правил, полученных на подготовительном этапе. При этом если МСФО применяются впервые, в соответствии МСФО (IFRS) 1 необходимо отдельно представить корректировки, вызванные изменением учетной политики, и корректировки, связанные с исправлением ошибок, выявленных в процессе перехода на МСФО. Как справедливо замечают Вахрушина М. А. и Мельникова Л. А., выполнение этого требования вынудит российские компании «признаться» в несоблюдении требований, установленных национальным законодательством в области бухгалтерского учета [6, 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.

Внесение данных корректировок обеспечит соответствие трансформированной отчетности требованиям МСФО и 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 трансформации отчетности является составление пакета финансовых отчетов по международным стандартам на основе скорректированных данных бухгалтерской отчетности по РПБУ. 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.

После этого можно перейти к завершающему контрольному этапу трансформации отчетности. Ввиду того, что трансформация отчетных данных предполагает выполнение сложных расчетов и внесение в отчетность по РПБУ большого числа корректировок в сжатые сроки, в процессе ее проведения существует высокая вероятность допущения ошибок. В связи с этой задачей этапа является обеспечение достоверности сформированной отчетности по международным стандартам. Выполнению этой задачи, по нашему мнению, 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 [4, с. 220].

Оценить достаточность внесенных в отчетность корректировок, на наш взгляд, можно посредством контроля результатов сравнительного анализа учетной политики экономического субъекта по МСФО и по РПБУ и их сопоставления 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. 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. Далее, следует 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. Завершающим шагом трансформации будет устранение выявленных в ходе проверки существенных ошибок и искажений путем внесения необходимых исправлений в международную отчетность.

Таким образом, предложенная методика трансформации российской отчетности в формат МСФО 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. Представленное методическое обоснование трансформации свидетельствуют о том, что построение эффективной модели хозяйствования основанной в соответствии с требованиями МСФО в рамках одной компании, способствуют более адекватному, надежному и достоверному представлению информации, как для внутренних, так и для внешних пользователей бухгалтерской финансовой отчетности.

Список литературы:

1. Лабынцев Н. Т., Смертина Е. Н., Калайда О. М. Национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности в эпоху глобализации экономики // Вестник профессиональных бухгалтеров. 2015. №2.

2. Чая В. Т., Чая Г. В. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник. М.: Рид Групп, 2011.

3. Ильина Ю. В. Трансформируем отчетность // Расчет. 2006. №8. С. 25-26.

4. Лабынцев Н. Т., Смертина Е. Н., Калайда О. М. МСФО: теория, методика и практика их применения в России / под ред. Н. Т. Лабынцева. Palmarium Academic Publishing, 2014. 568 с.

5. Чая В. Т., Чичерина Е. Н. Сравнительная оценка принципов РПБУ и МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2009. №5. С. 29-38.

6. Вахрушина М. А., Мельникова Л. А. Международные стандарты финансовой отчетности: учеб. пособие / под ред. М. А. Вахрушиной. М.: Омега-Л, 2009. 571 с.

References:

1. Labyntsev N. T., Smertina E. N., Kalaida O. M. Natsional'nye standarty bukhgalterskogo ucheta i otchetnosti v epokhu globalizatsii ekonomiki [National standards of accounting and reporting in the era of economic globalization]. Vestnik professional'nykh bukhgalterov, 2015, no. 2.

2. Chaya V. T., Chaya G. V. Mezhdunarodnye standarty finansovoi otchetnosti [International financial reporting standards]: tutorial. Moscow, Rid Grupp, 2011.

3. Ilina Yu. V. Transformiruem otchetnost' [Transform statements]. // Raschet, 2006, no. 8, pp. 25–26.

4. Labyntsev N. T., Smertina E. N., Kalaida O. M. MSFO: teoriya, metodika i praktika ikh primeneniya v Rossii [IFRS: theory, methods and practice of their application in Russia]. Edited by N. T. Labyntsev. Palmarium Academic Publishing, 2014, 568 p.

5. Chaya V. T., Chicherina E. N. Sravnitel'naya otsenka printsipov RPBU i MSFO [Comparative evaluation of principles of RAS and IFRS]. Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet, 2009, no. 5, pp. 29–38.

6. Vakhrushina M. A., Melnikova L. A. Mezhdunarodnye standarty finansovoi otchetnosti [International financial reporting standards]: training manual. Ed. M. A. Vakhrushina. Moscow, Omega-L, 2009. 571p.

Работа поступила в редакцию
16.02.2016 г.

Принята к публикации
21.02.2016 г.