

УДК 657

***ОСНОВНЫЕ ПРИЕМЫ И СПОСОБЫ ТРАНСФОРМАЦИИ ФИНАНСОВОЙ
ОТЧЕТНОСТИ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО***

Шогенцукова З.Х.,

к.э.н., доцент

*Кабардино-Балкарский государственный университет им.Х.М. Бербекова
Нальчик, Россия*

Беева (Маршенкулова) Ж.М.

*магистрант 2 года обучения, направления 38.04.01 Экономика
программа «Учет, анализ и аудит»*

*Кабардино-Балкарский государственный университет им.Х.М. Бербекова
Нальчик, Россия*

Озрокова М.А.

Студент 4 курса направления 38.03.01 Экономика

Профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

*Кабардино-Балкарский государственный университет им.Х.М. Бербекова
Нальчик, Россия*

Аннотация

Статья посвящена понятию исследованию основных приемов и способов трансформации финансовой отчетности российских предприятий в соответствии с положениями международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Трансформация является одним из наиболее распространенных способов формирования отчетности по МСФО, но единой модели трансформации в учетной практике России нет. В статье предложен алгоритм трансформации финансовой отчетности по МСФО, в рамках которых рассмотрены основные этапы и варианты трансформации финансовой отчетности российского предприятия в соответствии с МСФО

Ключевые слова: финансовая отчетность, МСФО, трансформация, параллельный учет, детализация, реклассификация, корректировка, счета бухгалтерского учета.

***BASIC TECHNIQUES AND METHODS OF TRANSFORMATION OF
FINANCIAL STATEMENTS IN ACCORDANCE WITH IFRS***

Shogentsukova Z. H.

Ph. D., associate Professor,

Kabardino-Balkar state University. After H. M. Berbekov

Nalchik, Russia

Beeva (Marshenkulova) J.M.

undergraduate 2 year students, directions 38.04.01 Economy program» "Accounting, analysis and audit»

Kabardino-Balkar state University. After H. M. Berbekov

Nalchik, Russia

Ozrokova M.A.

The student 4 courses of a direction 38.03.01 Economy

Profile "Accounting, analysis and audit»

Kabardino-Balkar state University. After H. M. Berbekov

Nalchik, Russia

Annotation

The article is devoted to the concept of basic techniques and methods of transformation of financial statements of Russian enterprises in accordance with the provisions of international financial reporting standards (IFRS). Transformation is one of the most common ways of reporting under IFRS, but there is no single model of transformation in the accounting practice of Russia. In the article the algorithm of transformation of financial statements under IFRS within which the main stages and options of transformation of financial statements of the Russian enterprise according to IFRS are considered is offered

Keywords

financial statements, IFRS, transformation, parallel accounting, detailing, reclassification, adjustment, accounts.

Путем обобщения международного опыта, можно выделить два варианта формирования финансовой отчетности по МСФО:

– параллельный учет для российских предприятий – это ведение двух моделей данных по формированию финансовой отчетности в рамках российского законодательства (по российским стандартам) и по принципам МСФО.

– трансформация (restatement) отчетности – это периодический процесс подготовки отчетов по МСФО на определенную дату, получаемый путем

реклассификации статей отчетности по российским правилам и внесения корректировок в эти статьи.

Как справедливо отмечают Маслова Б.Г. и Никитенко Б.Н. [6], каждая из способов формирования отчетности по МСФО имеет свои достоинства и недостатки (см. табл. 1):

Таблица 1. Достоинства и недостатки способов формирования финансовой отчетности по МСФО

Способ формирования финансовой отчетности	Недостатки	Достоинства
Трансформация	Высокая степень риска наличия искажений и пропуска информации, отсутствие или низкая возможность прогнозирования и использования, данных отчетности по МСФО для принятия управленческих решений	Доступность и относительная простота
Параллельный учет	Дороговизна и несовершенство программного обеспечения	Низкий уровень искажений и неточной информации

Принципиальным различием двух способов получения отчетности по МСФО, по нашему мнению, является то, что в рамках параллельного учета осуществляется не просто формирование отчетности по МСФО, а ведения учета по МСФО, поскольку каждый факт хозяйственной жизни предприятия отражается дважды: по правилам российского законодательства и по МСФО. Если сравнивать эти два способа, можно сделать следующие выводы:

- при трансформации отчетности неизбежно присутствие субъективных оценок, достаточно высокий информационный риск, допущения элементов дестандартизации, когда учет ведется по одним стандартам, а отчетность составляется по другим;

- при параллельном учете более высокая степень надежности информации, но требует в отличие от трансформации существенных затрат;

- параллельный учет в отличие от трансформации более продолжительный, так как требует «отладки» системы;

– параллельный учет осуществляется практически одновременно с составлением российской отчетности, трансформация же только после его составления.

Применение различных способов формирования финансовой отчетности российскими предприятиями, обусловлено в первую очередь необходимостью привлечения инвестиций в экономику, а для этого необходима «прозрачность российского бизнеса... за счет составления финансовой отчетности, понятной западным инвесторам» [1, С.153]. С помощью составления финансовой отчетности в формате МСФО у российских компаний появляется возможность получить доступ к ресурсам иностранных банков и инвесторов.

Другим стимулом формирования отчетности в рамках положений МСФО является возможность участия, компании в международных проектах, от участников которых требуется достоверная и понятная информация о их деятельности в виде отчетности.

Параллельный учет предполагает следование принципу полноты, в учете должны отражаться последствия всех фактов хозяйственной деятельности, а не только те из них, которые оказывают влияние на величину налоговых обязательств.

Трансформация финансовой отчетности предполагает формирования в соответствии с положения МСФО на основании данных отчетности подготовленной по требованиям российского законодательства путем проведения корректировок. Применение механизма трансформации при формировании финансовой отчетности по МСФО, как отмечают Смагина М.Н., Топильская Ю.В. «позволяет сэкономить денежные средства компании, так как для ее проведения не требуется использования большого числа персонала и специального программного обеспечения» [1]. Кроме того, трансформацию можно модифицировать под задачи и цели конкретного предприятия на основе исходных учетных данных и корректировок. Основным инструментарием трансформации является перегруппировка статей отчетности,

подготовленной по правилам российской системы бухгалтерского учета. Трансформация - это систематизированный процесс формирования информации в виде финансовой отчетности по МСФО состоящий из этапов. Содержание этапов процесса трансформации для конкретного предприятия зависит особенностей финансово-хозяйственной деятельности компании и организации бухгалтерского учета, норм формирования и представления отчетности.

В теории и практике международного бухгалтерского учета нет единой методики проведения трансформации. Путем обобщения различных исследований, практики формирования финансовой отчетности и разработок компаний можно выстроить алгоритм проведения трансформации финансовой отчетности по МСФО. Понятие и как один из механизмов формирования финансовой отчетности «трансформация» в системе нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета не регламентировано, но упоминается. В частности, в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности РФ на среднесрочную перспективу, одобренной приказом Министерства финансов РФ от 01.07.2004 г. № 180.

В экономической литературе также выделяются различные трактовки понятия «трансформация», например:

Т.И. Пашигорева и В.И. Пилипенко под трансформацией понимают «перегруппировку учетной информации в иные бухгалтерские стандарты» [2];

М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова и Н.С. Пласкова – «перегруппировка учетной информации, а также как составление отчетности по определенным стандартам путем корректировки имеющейся отчетности» [3];

Генералова Н.В.: «трансформация российской отчетности в отчетность, составленную в соответствии с МСФО, представляет собой процесс составления финансовой отчетности по МСФО на основе данных отчетности, составленной по российским правилам бухгалтерского учета «посредством изменения правил

признания (классификации и оценки) и раскрытия информации об объектах бухгалтерского учета в соответствии с требованиями МСФО.

В целом, степень сложности процедуры трансформации финансовой отчетности по МСФО, зависит от варианта (уровня) трансформации, глубины анализа данных предприятия и степень углубления анализа расхождений между фактическими механизмами формирования отчетности и новой системой (МСФО) в которую преобразуются данные финансовой отчетности.

Главной характеристикой процесса трансформации является то, что преобразования затрагивают только данные отчетности, без изменений процесса ведения бухгалтерского учета, на основании которых формируются те или иные сведения финансовой отчетности. Как справедливо отмечает Т.Ю. Дружиловская «преобразование должно быть таким, чтобы обеспечить такие же новые отчетные показатели, которые были бы сформированы, если бы по измененным требованиям осуществлялся учет всех хозяйственных операций» [4].



Рисунок 1 . Алгоритм трансформации финансовой отчетности по МСФО

Каждая организация может самостоятельно выбрать нужный уровень трансформации на рис. 1. В ходе трансформации возникают различия систем, на практике называемые «трансформационные разницы», которые должны быть скорректированы. Одним из первых шагов к трансформации российской бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО является выявление различий в подходах и методах ведения отдельных участков бухгалтерского учета, влияющих на составление финансовой отчетности, которые необходимо скорректировать в соответствии с МСФО. В целом трансформация финансовой отчетности – это составление отчетности по определенным стандартам на основании путем корректировки статей имеющейся отчетности [4].

Механизм трансформации финансовой отчетности предполагает иное формирование и интерпретацию первоначальной информации сформированной и раскрытой в финансовой отчетности российских предприятий. Для каждого российского предприятия процесс трансформации может быть выстроен индивидуально, поскольку цель формирования финансовой отчетности по МСФО может быть своя. Все российские предприятия формирующих отчетности по МСФО условно можно разделить на две группы: предприятия, которые в соответствии с нормами законодательства должны формировать отчетность по МСФО; и компании, которые на добровольной основе раскрывают информацию по положениям МСФО.

Рассмотрим подробнее основные этапы процесса трансформации финансовой отчетности по МСФО (см. рис. 1).

На этапе ознакомления и подготовки к проведению трансформации определяются основные приемы и инструменты данного процесса, которые зависят от того, для достижения какой цели предприятия формируем отчетность по положениям МСФО. На данном уровне первоначально предприятиям необходимо определиться со следующими позициями:

– цель заложенный в основу, и период, за который анализируется информация в виде отчетности по предприятию, который подлежит трансформации;

– выбор даты, на которую планируется проведения трансформации финансовой отчетности. Предприятие, которое запланировало сформировать отчетность в рамках МСФО путем трансформации, должен как минимум составить отчетность в формате МСФО по данным за предыдущий год;

– определить периоды, за которые берется информация для проведения трансформации и раскрытия сравнительной информации в отчетности;

– определение кадрового обеспечения процесса трансформации, т.е. варианта организации работы исполнителей, на которых будет возложено обязательство по выполнению работ по трансформации финансовой отчетности;

– анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

На подготовительном этапе проведения трансформации, необходимо сбор и анализ первичной информации о деятельности предприятия, перечень которой приведено в Приложение 4. При этом перечень первичной информации необходимой для подготовки к процессу трансформации необходимо проанализировать не только с позиции организационных, экономических и законодательных положений, но и с позиции отражения данной информации в системе бухгалтерского учета и отчетности.

На подготовительном этапе с позиции бухгалтерского учета, по нашему мнению, необходимо реализовать следующие процедуры и мероприятия:

– оценка содержания применяемой учетной политики предприятия и организации бухгалтерского учета, для определения приемов и необходимых инструментов проведения трансформации финансовой отчетности в рамках положений МСФО;

– анализ счетов бухгалтерского учета предприятия, степень глубины и детализации, которой зависит от варианта проведения трансформации финансовой отчетности;

– формирование первичных форм трансформируемой финансовой отчетности по МСФО, т.е. реализация первого уровня трансформации – базовой трансформации, путем применения методов трансформации (детализации счетов, реклассификация остатков, переоценки остатков): пробного отчета о финансовом положении (баланса) на отчетную дату;

– обобщение и анализ информации о доходах и расходах предприятия, для формирования отчета о финансовых результатах в соответствии с МСФО;

– оценка динамики и структуры движения денежных средств предприятия для составления отчета о движении денежных средств в соответствии с положениями МСФО;

– подготовка примечания, разъяснений в иных формах финансовой отчетности по положениям МСФО.

Практика формирования финансовой отчетности по положениям МСФО, позволят выделить следующие уровни трансформации, в зависимости от степени, т.е., глубины перерасчета и корректировки статей финансовой отчетности, подготовленной по требованиям российского законодательства в области регулирования бухгалтерского учета и раскрытия информации в отчетности в соответствии с международными стандартами:

1. уровень – базовая трансформация, т.е. первичная перегруппировка статей отчетности по МСФО – это метод первого уровня, который предусматривает перегруппировку составленной по «нормам» национального законодательства информации о деятельности компаний в виде финансовой отчетности, в формат соответствующий положениям МСФО. Финансовая информация на данном уровне раскрыта в отчетности в местной валюте.

Базовая трансформация является первым этапом полного процесса трансформации отчетности организации, данный вариант трансформации

позволяет изучить процедуру перегруппировки данных сформированной по российским правилам бухгалтерского учета в формат, соответствующий положениям МСФО. Для проведения полного трансформационного процесса необходимо глубокое изучение особенностей организации и структуры бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности на предприятии;

2. Полная трансформация – второй уровень, вариант формирования финансовой отчетности, предполагающий подробное изучение первичных учетных документов, счетов бухгалтерского учета и иной учетной и отчетной информации о деятельности предприятия, которые могут быть использованы для выявления расхождений между нормами формирования информации в финансовой отчетности, подготовленной по требованиям российского законодательства и положениями МСФО для определения перечня необходимых корректировок для перерасчета отчетности российской компании в формат МСФО.

3. уровень трансформация в соответствии с МСФО (IAS, IFRS) с учетом влияния факторов инфляции, включая корректировку на величину гиперинфляции, включающий полный трансформационный процесс, т.е. в дополнении к полной трансформации второго уровня финансовая информация, представленная в соответствии с МСФО (IAS, IFRS) и с соответствующими корректировками отдельных счетов подвергается корректировкам с учетом инфляции. Подход с точки зрения инфляции основан на использовании МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»;

4. полная трансформация с учетом пересчета информации в отчетности составленной в одной валюте (в рублях) в «другую» функциональную валюту – метод четвертого уровня, финансовая информация, представленная в соответствии с МСФО (IAS, IFRS) в местной валюте, конвертируется в иностранную валюту. Необходимость конвертации бухгалтерской информации из одной валюты в другую может быть обусловлено, например, при формировании консолидированной финансовой отчетности, когда в группу

компании входят участники из разных стран. Данный вариант трансформации, осуществляется с использованием положений МСФО (IAS) 21 «Влияние изменения валютных курсов».

На практике можно выделить следующие методы трансформации финансовой отчетности в соответствии с МСФО:

- детализация;
- реклассификация;
- переоценка.

В табл. 2 рассмотрим подробнее сущность основных методов трансформации:

Таблица 2 – Основные методы трансформации финансовой отчетности

№ п/п	Метод трансформации	Характеристика метода
1	Детализация остатков.	расшифровка статей отчетности и детализация остатков бухгалтерских счетов является первичным методом трансформации. Отправным моментом служит российская отчетность, данная отчетность рабочим материалом для полной трансформации не может выступать. Статьи российского бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках необходимо вначале расшифровать по остаткам включенных в них счетов. Связь между статьями баланса и остатками по счетам должна быть однозначно установлена. Детализация информации осуществляется по отношению к счетам бухгалтерского учета внесистемно. Детализация счетов может осуществляться несколькими способами: по остаткам, по классам, по видам и т.д.
2	Реклассификация остатков	способ установления формальных различий в структуре и составе показателей российской отчетности и отчетности, составляемой по МСФО.
3	Переоценка остатков	любые корректировки остатков счетов финансовой отчетности, влекущие одновременное изменение собственного капитала: прибыли и убытков отчетного периода, нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), добавочного капитала или других статей собственного капитала.

Трансформация отчетности позволяет на определенный период формировать отчетность, путем пересчета на индекс инфляции, курс валюты,

перегруппировки статей отчетов в формат МСФО. Таким образом, трансформация по своей сути — это перегруппировка учетной информации организации из одной системы учета в другую, причем единого алгоритма данного процесса как такового нет, и каждый случай требует индивидуального подхода.

По мнению Т.Ю. Дружиловской, «общая схема трансформации включает следующие этапы:

- определение объекта трансформации т.е формирование учетной политики, определение объектов подлежащих изменению;
- оценка величины требуемых изменений – определение величины разницы в оценке объекта трансформации;
- корректировка объектов трансформации с помощью трансформационных корректировок;
- составление итоговых форм отчетности.

В целом процесс трансформации предполагает ретроспективный подход к информации, раскрытой в виде финансовой отчетности, сформированной в соответствии с исходными стандартами, т.е. российскими правилами бухгалтерского учета. Затем эти данные корректируются, преобразуются, пересчитываются на основании требований итоговых стандартов (МСФО).

Одним из самых сложных этапов трансформации финансовой отчетности по МСФО является определения перечня трансформационных корректировок. Единой модели их определения в учетной практике нет, на основании данных конкретного предприятия их состав и характеристика может быть индивидуальной.

Библиографический список:

1. Смагина М.Н., Топильская Ю.В. Трансформация финансовой отчетности в МСФО: этапы, способы составления и проблемы // Социально-экономические явления и процессы. 2017 - Т.12 № 3.– с. 152-159

2. Пашигорева Г.И., Пилипенко В.И. Применение международных стандартов финансовой отчетности в России. - СПб: Питер, 2006. 176 с
3. Вахрушина М.А., Мельникова Л.А., Пласкова Н.С. Международные стандарты финансовой отчетности. -М.: Омега-Л, 2011 г. – 568 с.
4. Дружиловская Т.Ю. Теоретический аспект трансформации финансовой отчетности // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Экономические науки – 2010. - № 4 (1). – стр. 240-246
5. Ворушкин В.В. Организация перехода на МСФО в условиях интеграции России в мировую экономику.: Дисс. канд. экон. наук – М.: 2003.
6. Маслова Б.Г., Никитенко Б.Н. Трансформация российской отчетности в соответствии с МСФО. -СПб.: Питер, 2016.

Оригинальность 85%