

УДК 657.1

***ОСОБЕННОСТИ ТРАНСФОРМАЦИИ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ
РЕЗУЛЬТАТАХ В СООТВЕТСТВИЕ С ТРЕБОВАНИЯМИ МЕЖДУНАРОДНЫХ
СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ***

Чубукаева К.Р.

Магистрант

Казанский (Приволжский) федеральный университет

Казань, Россия

Аннотация. В статье рассматриваются особенности трансформации отчетности, подготовленной по российским стандартам бухгалтерского учета в отчетность, отвечающей требованиям МСФО. Основное внимание уделяется этапам трансформации и типичным корректировкам, требующимся при приведении отчетности к МСФО. В статье приводится сравнительная характеристика положений стандартов, регламентирующих учет доходов организаций, уточняется понимание момента признания выручки согласно МСФО. В рамках исследования выявляются основные различия между стандартами учета основных средств и аренды, рассматриваются некоторые нововведения в российском учете, начиная с отчетности за 2022 год.

Ключевые слова: трансформация, международные стандарты финансовой отчетности, положения по бухгалтерскому учету, отчет о финансовом результате, доходы, момент признания выручки.

***FEATURES OF TRANSFORMATION OF THE STATEMENT OF FINANCIAL
RESULTS IN ACCORDANCE WITH THE REQUIREMENTS OF
INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS***

Chubukaeva K.R.

MA,

Kazan (Volga Region) Federal University

Kazan, Russia

Annotation. The article discusses the specifics of the transformation of financial statements prepared according to Russian accounting standards into statements that meet the requirements of IFRS. The focus is on the stages of transformation and typical adjustments required when bringing financial statements to IFRS. The article provides a comparative description of the standards that regulate the accounting of income of organizations, clarifies the understanding of the moment of revenue recognition in accordance with IFRS. As part of the study, we identified the main differences between the accounting standards for fixed assets and leases and considered some innovations in Russian accounting, starting with the reporting for 2022.

Keywords: transformation, international financial reporting standards, accounting regulations, statement of financial result, income, moment of revenue recognition.

В настоящее время вопрос трансформации финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета, в отчетность, отвечающую требованиям международных стандартов, является особенно актуальным в связи с развитием международного бизнеса. Текущая ситуация характеризуется не только ростом количества организаций, которые составляют отчетность по международным стандартам в силу требований законодательства или по собственному желанию, но и осуществлением ряда мер, направленных на подготовку необходимого методического и программного обеспечения.

При этом следует отметить, что трансформация финансовой отчетности является только одним из способов составления отчетности, соответствующей интересам пользователей на международном уровне. Кроме трансформации компании могут применять параллельный учет, то есть обеспечивать формирование информации как по национальным, так и по международным стандартам с использованием программных средств [5]. Однако такой метод используют немногие организации в связи со сложностью внедрения соответствующих программ. В свою очередь трансформация является наименее трудоемким методом и, в то же время, наиболее доступным, но может привести к сильной погрешности в оценке показателей финансовой отчетности.

Помимо трансформации и параллельного учета, в литературе выделяют метод трансляции, который по трудоемкости и сложности занимает промежуточное положение между перечисленными выше методами. При использовании трансляции программа на основе данных, записанных в регистрах РСБУ, по таблицам соответствия производит перевод (трансляцию) проводок из одного учетного стандарта в иной. Поэтому для каждого стандарта должен быть предусмотрен свой план счетов, свои учетные регистры и таблицы соответствия счетов, принадлежащих разным планам счетов. [3]

Процедуру трансформации с основными последовательными этапами можно обобщенно представить в виде следующей таблицы 1.

Таблица 1 - Процедура трансформации финансовой отчетности

Этап	Содержание
1	2
Определение объекта трансформации	Разработка и внедрение изменений в учетную политику организации в соответствие с международными стандартами. Выявление объектов, которые должны претерпеть изменения в процессе трансформации

Оценка величины требуемых изменений	Определение разницы в оценке объекта по российским стандартам и международным стандартам
Корректировка объектов трансформации	Корректировка объекта с помощью трансформационных корректировок и регистров
Составление итоговых форм отчетности	Формирование показателей отчетности, включая формы, требуемые международными стандартами

Источник: [5, с. 56]

При проведении трансформации финансовой отчетности исходя из предложенных этапов в Таблице 1, прежде всего, необходимо определить и систематизировать несоответствия в положениях национальных и международных стандартов, касающихся квалификации, признания, оценки соответствующих элементов отчетности. Разработать трансформационные записи для устранения данных несоответствий и оценить их.

Так, рассмотрим порядок отражение корректировок в связи с различием положений МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [2]. При анализе требований данных стандартов несоответствия были обнаружены в порядке начисления амортизации. Во-первых, МСФО (IAS) 16 в отличие от ПБУ 6/01 не регламентирует сроки начала и прекращения начисления амортизации. Однако данное различие, по нашему мнению, не является существенным. Наиболее значимое различие состоит в используемой базе начисления, так как в МСФО для этих целей берут амортизируемую величину, рассчитанную как первоначальная стоимость актива или другая сумма, принимаемая за первоначальную стоимость, за вычетом его ликвидационной стоимости, в РСБУ – первоначальную стоимость. При этом под ликвидационной стоимостью в МСФО понимается расчетная сумма, которую организация получила бы от выбытия актива после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы состояние данного актива и срок его службы были такими, какие ожидаются по

окончании срока его полезного использования. [2] В соответствии с п. 51 МСФО 16 срок полезного использования актива должен анализироваться на предмет возможного пересмотра по состоянию на дату окончания каждого отчетного года, как минимум. Стоит также обратить внимание на порядок определения срока полезного использования для целей международных и национальных стандартов. В отличие от МСФО согласно ПБУ 6/01 срок полезного использования объекта основных средств пересматривается только в случае проведенной реконструкции или модернизации. В связи с данными различиями сумма амортизации по международным стандартам может быть начислена в большей или меньшей сумме, чем по российским стандартам [4]. Кроме того, разница с данными, подготовленными по российским стандартам, может возникнуть в связи с уменьшением оценки обесцененных объектов основных средств до их возмещаемой стоимости, регламентируемой МСФО 36 «Обесценение активов».

[10]

Перечисленные выше возможные корректировки в результате могут оказать влияние как на статьи отчета о финансовом положении, так и на отчет о финансовых результатах. В таблице 2 представлены содержание корректировки и ее запись.

Таблица 2 - Трансформационные корректировки для Основных средств

Содержание корректировки	Трансформационная запись
1	2
Доведение до возмещаемой стоимости обесценения объектов основных средств	Д-т 91/2 «Прочие расходы», 83 «Переоценка основных средств» К-т 01 «Основные средства»
Корректировка суммы амортизационных отчислений, исходя из расчета ликвидационной стоимости и амортизируемой величины	Д-т 02 «Накопленная амортизация» К-т 90 «Себестоимость продаж»

Стоит отметить, что начиная с отчетности за 2022 год, а в случае досрочного применения и в 2021 году, начинает действовать новый федеральный стандарт бухгалтерского учета для основных средств. Приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н утвержден ФСБУ 6/2020 «Основные средства». В ФСБУ вводится положение об обязательной проверке основных средств на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», введенный в действие на территории России приказом Министерства финансов от 28 декабря 2015 года № 217н. Также в новом стандарте дается ссылка на Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» и отмечается, что при оценке основных средств по переоцененной стоимости, стоимость основного средства регулярно переоценивается до его справедливой стоимости. Стандарт также вводит понятие ликвидационной стоимости аналогично международному стандарту МСФО 16. При этом ликвидационная стоимость и срок полезного использования подлежат ежегодному анализу на предмет возможного пересмотра. Таким образом, рассмотренные выше корректировки уже не будут иметь место в связи со сближением требований РСБУ и МСФО. [6]

Существенные различия в настоящее время существуют в порядке признания выручки по международным и российским стандартам. В МСФО для целей учета выручки применяется МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», в РСБУ – ПБУ 9/99 «Доходы организации». [8].

Сравнение международного стандарта по учету выручки с ПБУ 9/99 доказывает, что в РСБУ отсутствует ряд понятий и положений, например таких, которые отражают порядок определения обязанности к исполнению, отличимого товара и цены сделки, регламентируют порядок распределения цены сделки между различными обязанностями к исполнению. Кроме того, в российских стандартах учета доходов не применяется понятие «контроль» при описании порядка признания выручки. Выручка признается в момент перехода права собственности,

а не с даты перехода контроля, а следовательно, всех рисков и выгод, связанных с данным активом. Выручка признается в бухгалтерском учете в размере, равном величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности, исчисленном в денежном выражении. В случае отсрочки оплаты выручка оценивается по сумме дебиторской задолженности покупателя, в то время как МСФО 15 устанавливает такое понятие, как элемент финансирования, в связи с чем при трансформации финансовой отчетности одной из рекомендованных корректировок может стать корректировка оценки выручки по сделкам, которые предусматривают отсрочку оплаты. Величина корректировки представляет собой разницу между причитающейся к получению суммой выручки и ее дисконтированной стоимостью. Признать выручку в соответствие с международным стандартом необходимо одновременно либо на протяжении определенного периода времени.

Интересным представляется исследование момента и порядка признания выручки по международным стандартам на примере некоторых организаций в таблице 3.

Таблица 3 - Момент признания выручки согласно учетной политики компаний

Организация	Момент признания выручки
1	2
Группа «Камаз» - производство грузовых автомобилей	Выручка от продажи товаров должна признаваться в определенный момент времени, когда контроль над активом передается покупателю.
ПАО «Лукойл» - нефть и газ	Выручка признается в момент, когда покупатель получает контроль над товарами и услугами. Контроль переходит к покупателю в момент перехода права собственности, при условии, что риски и выгоды владения принимаются покупателем и у покупателя возникла обязанность произвести оплату
ПАО «Аэрофлот» - авиаперевозки	Выручка признается в момент или по мере передачи контроля над товарами или услугами покупателю по цене операции.

	Выручка от реализации билетов на пассажирские перевозки отражается в момент предоставления авиатранспортных услуг.
ПАО «Мобильные телесистемы» - телекоммуникации	<p>Выручка от предоставления услуг связи признается по мере потребления услуг и рассчитывается исходя из объема потребленного трафика, или исходя из длительности периода оказания услуг (в случае наличия месячной подписки).</p> <p>Выручка от продажи товаров признается в момент, когда товар передается конечному покупателю и к нему переходят все основные риски и выгоды, связанные с владением.</p>
ПАО «Северсталь» - черная металлургия	<p>Выручка от продажи отражается в отчете о прибылях и убытках в основном в тот момент, когда контроль над обещанными товарами переходит к покупателю.</p> <p>Контроль переходит в большинстве случаев, когда продукция доставляется на судно или транспортное средство, на котором она будет транспортироваться в порт назначения или на склад клиента.</p>
ПАО «Магнит» - торговля	<p>Выручка признается, когда контроль в отношении товара переходит к покупателю, а именно:</p> <p>выручка от продажи розничным покупателям признается в момент продажи товара в магазинах;</p> <p>выручка от продажи оптовым покупателям – в момент продажи в распределительных центрах или магазинах.</p> <p>Выручка от продажи рекламных услуг и упаковочных материалов признается в том отчетном периоде, в котором данные услуги были оказаны</p>

Источник: [11], [12], [13], [14], [15], [16], [17]

Таким образом, на основе анализа учетной политики различных компаний относительно признания выручки по договорам с покупателями можно сделать вывод, что моментом ее признания является получение контроля покупателем. Однако сам контроль трактуется организациями по-разному в зависимости от вида реализации в связи с чем предлагается следующая наиболее полная и

информативная трактовка момента признания выручки по договорам с покупателями:

«Выручка признается в момент или по мере передачи контроля над товарами или услугами покупателю, при этом риски и выгоды владения активом и сам актив принимаются покупателем и у него возникает обязанность произвести оплату»

Анализ положений двух стандартов позволяет привести примеры трансформационных корректировок для целей отражения выручки по МСФО в таблице 4.

Таблица 4 - Трансформационные корректировки

Экономическое содержание	Трансформационная запись
1	2
Аннулирование выручки, несоответствующей критериям признания по МСФО 15	Д-т 90 «Выручка» К-т 62 «Дебиторская задолженность»
Оценка выручки по сделкам с отсрочкой платежа	Д-т 90 «Выручка» К-т 91/1 «Прочие доходы»

Среди иных корректировок, которые также оказывают влияние на статьи отчета о прибыли и убытке является корректировка в соответствии с МСФО 16 «Аренда». До 2022 года компании применяют старый порядок учета аренды, за исключением тех, кто принял решение досрочного применения нового ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Так, до 2022 года основные средства, находящиеся в аренде, отражаются организациями на забалансовом счете. МСФО предусматривает иной порядок учета аренды. На дату начала аренды арендатор признает актив, представляющий собой право использования, и обязательство по его аренде. Дата начала аренды определена в стандарте МСФО как дата, на которую арендодатель предоставляет арендатору актив, являющийся предметом договора аренды, в пользование.

Обязательства по аренде признаются в сумме приведенной стоимости арендных платежей. После первоначального признания арендатор увеличивает

обязательства по аренде на начисленные проценты, которые признаются в отчете о прибылях и убытке, и уменьшает данное обязательство на сумму арендных платежей. В случае изменений условия аренды, пересмотра платежей арендатор также осуществляет переоценку балансовую стоимость. [18]

Новый ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учёт аренды», обязательный для применения начиная с отчетности за 2022 год, вводит требования, основой для формирования которых послужил стандарт, принятый в международном учете. В связи с чем несоответствия в учете аренды между российским и международным учетом во многих положениях уже не будут иметь место. [9]

В таблица 5 также приведен перечень типовых корректировок для приведения отчетности по стандартам РСБУ в отчетность по МСФО [3].

Таблица 5 - Пример трансформационных корректировок

Статья отчетности	Требуемые корректировки	Ссылка на МСФО
1	2	3
Основные средства	Восстановление сумм начисленной амортизации по объекту основного средства	МСФО (IAS) 16 «Основные средства»
Нематериальные активы	Списание товарного знака, созданного самой организацией, в составе НМА в расходы	П. 63, 64 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»
Нематериальные активы	Списание самостоятельно созданного нематериального актива на стадии исследований	П. 54 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»
Прочие расходы	Отражение убытка по производным инструментам, оцениваемым по справедливой стоимости через прибыль или убыток	П. 20 МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: Раскрытие информации»
Прочие расходы	Реклассифицировать результат переоценки иностранной валюты из статьи «Прочие» в статью «Прибыль/убыток по курсовым разницам»	п. 52 МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»
Прочие расходы	Начисление резерва под ожидаемые кредитные убытки по торговой дебиторской задолженности и активам по договору	МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: Раскрытие информации»
Затраты по	Отражение процентов по договорам,	П. 65 МСФО (IFRS) 15

финансированию	генерирующим выручку	«Выручка по договорам с покупателями»
----------------	----------------------	---------------------------------------

Составление списка корректировок и принятие решения о порядке трансформации форм отчетности завершается этапом подготовки корректировочных таблиц. В случае, когда бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах трансформируются самостоятельно, для каждой формы отчетности составляется своя корректировочная таблица. Если бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах трансформируются одновременно, достаточно составить одну корректировочную таблицу.

Когда все рабочие таблицы заполнены и установлены суммы корректировок, отражаются записи в корректировочных таблицах по соответствующим статьям. После оформления регистра корректировок готовится сам отчет о финансовом положении и о финансовых результатах компании. При составлении трансформационных корректировок и составлении трансформационных таблиц организации чаще всего привлекает аудиторские либо консалтинговые компании, реже выполняют данную работу самостоятельно [7].

При подготовке консолидированной отчетности по группе компаний, кроме трансформационной таблицы, готовится также консолидационная таблица, в которой отражены суммы из трансформация соответствующих компаний и необходимые консолидационные корректировки. К таким корректировкам относится, например, корректировки по элиминации внутригрупповых остатков и оборотов, корректировка по нереализованной прибыли и пр.

Таким образом, в данной статье мы рассмотрели основные особенности трансформации отчетности в соответствии с требованиями МСФО. Также были рассмотрены некоторые различия международных и российских стандартов, частично проанализированы последние изменения в регулировании российского учета. В рамках изучения положений МСФО (IFRS) 15 был выполнен анализ

положений учетной политики нескольких организаций относительно момента признания выручки и предложена авторская трактовка определения момента признания выручки.

Библиографический список:

1. "Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15. Выручка по договорам с покупателями" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.06.2016 N 98н) (ред. от 04.06.2018). [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.01.2022)
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 "Основные средства" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н) (ред. от 11.06.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017). [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 01.01.2022)
3. Бердичевская, В. О. Трансформация финансовой отчетности в МСФО: учебное пособие / В. О. Бердичевская; Яросл. гос. ун-т им. П. Г. Демидова. — Ярославль: ЯрГУ, 2017. — 204 с.
4. Куликова, Л. И. Международные стандарты финансовой отчетности. Нефинансовые активы организации: учеб. пособие / Л.И. Куликова. — М.: Магистр: ИНФРА-М, 2019. — 400 с.
5. Хусаинов, М. К. Организация и обеспечение трансформации отчетности российских предприятий в отчетность по МСФО: монография / М. К. Хусаинов. – М.: Финансы и Статистика, 2021. - 186 с.

6. Гапон, М.Н. Рычкова, Ю.А. Изменение в учете основных средств согласно ФСБУ 6/2020 «Основные средства». / М.Н. Гапон, Ю.А. Рычкова // Актуальные вопросы современной экономики. - 2021. - №1 - с. 370-376

7. Горбунова, Н.А. Особенности трансформации отчета о финансовых результатах в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) / Н.А. Горбунова // Экономика и бизнес: теория и практика. - 2017. - №9. – с. 76-80

8. Кашапова, Г.И. Ветошкина, Е.Ю. Сравнительная характеристика российских и международных правил учета к формированию финансовых результатов / Г.И. Кашапова, Е.Ю. Ветошкина // Казанский экономический вестник. - 2018. - №1 (33). - С. 89-94

9. Плотников, В. С. Плотникова, О. В. ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: сравнительный анализ основных положений / В. С. Плотников, О. В. Плотникова // Учет. Анализ. Аудит. - 2019. - №6.

10. Пышненко, О.С. Павленко, О.Ю. Кубарь, М.А. Сравнительная характеристика ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и МСФО (IAS) 16 / О.С. Пышненко, О.Ю. Павленко, М.А. Кубарь // Научно-методический электронный журнал «Концепт». - 2015. - Т. 30. - с. 506–510.

11. Годовая финансовая отчетности ПАО «Газпром» за 2020 год [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Газпром» - Режим доступа: <https://www.gazprom.ru/investors/disclosure/reports/2020/>

12. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «Аэрофлот – российские авиалинии» за 2020 год [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Аэрофлот – российские авиалинии». – Режим доступа: <https://ir.aeroflot.ru/ru/reporting/financial-results/>

13. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «Камаз» [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Камаз». - Режим доступа: <https://kamaz.ru/investors-and-shareholders/financial-statements/ifrs/>

14. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «МТС» [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «МТС». - Режим доступа: <https://moskva.mts.ru/about/investoram-i-akcioneram/korporativnoe-upravlenie/raskritie-informacii/godovaya-otchetnost>

15. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «Северсталь» [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Северсталь». - Режим доступа: https://www.severstal.com/rus/ir/results_reports/

16. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «Магнит» [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Магнит». - Режим доступа: <https://www.magnit.com/ru/shareholders-and-investors/results-and-reports/#tabs-results-2020>

17. Консолидированная финансовая отчетность ПАО «Лукойл» [Электронный ресурс] // Официальный сайт ПАО «Лукойл». - Режим доступа: <https://lukoil.ru/InvestorAndShareholderCenter/ReportsAndPresentations/FinancialReports>

18. Deloitte МСФО (IFRS) 16 «Аренда» Краткий обзор. Режим доступа: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ru/Documents/audit/IFRS_news/25-january-2016-rus.pdf

Оригинальность 75%