

Отличия российских стандартов финансового учета от МСФО для целей трансформации отчетности

Мороткина Юлия Робертовна, магистрант
Смольникова Юлия Юрьевна, кандидат экономических наук, доцент,
научный руководитель
Санкт-Петербургский государственный экономический университет

Аннотация. В последнее время в России вопросы достоверности и прозрачности информации, содержащейся в отчетности коммерческих организаций, стали остро интересоваться внешних пользователей. Статья посвящена этапам трансформации финансовой отчетности, составленной по российским стандартам, в отчетность, составленную в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (далее МСФО). Описаны основные этапы трансформации финансовой отчетности, а также рассмотрена сравнительная характеристика МСФО и РСБУ.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчетности, МСФО, российские стандарты бухгалтерского учета, РСБУ, финансовая отчетность.

Трансформация в общем виде - это «...процесс внесения корректировок в отчетность по российской системе бухгалтерского учета (РСБУ), в целях получения отчетности, которая соответствует международной системе финансовой отчетности (МСФО) на основе принципов измерения, признания, а также раскрытия всех структурных элементов финансовой отчетности...». Трансформацию, с одной стороны, некоторые авторы, рассматривают в узком смысле - «...это формирование трансформационной таблицы и корректирующие проводки, которые, как правило, делят на следующие категории [3]:

- корректировки, направленные на перегруппировку данных, представленных в отчетности (или реклассификация показателей);

- корректировки, которые связаны с переоценкой конкретных статей (в случае, если применяются иные принципы учета). В данную категорию также относятся списание активов, которые не отвечают критериям МСФО, и статьи, не отражаемые в РСБУ.

Составление отчетности по МСФО возможно тремя способами: путем параллельного учета, комбинированным способом и посредством трансформации отчетности.

Параллельный учет предполагает составление отчетности одновременно и по российским стандартам, и по МСФО. Преимуществом данного способа является сравнительно высокая точность информации, основным недостатком - затратность и несовершенство средств программного обеспечения [2, с. 24].

При комбинированном способе отчетность в формате МСФО составляется периодически путем преобразования данных, полученных посредством учета в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ). Преимуществами данного способа являются экономичность и доступность, недостатками - сравнительно высокие риски искажения отчетности, а также невозможность использования отчетности, составленной в соответствии с МСФО, для принятия оперативных управленческих решений на конец отчетного года [6, с. 75]. В настоящее время именно данный метод является основным.

Трансформация отчетности предполагает перегруппировку учетной информации и корректировку статей. Данный способ является достаточно экономичным, поскольку позволяет использовать меньшее

количество персонала и не требует дорогостоящего программного обеспечения [7, с. 96].

Для того, чтобы выявить проблемы, с которыми сталкиваются отечественные компании при трансформации, проведем сравнительную характеристику состава финансовой отчетности по РСБУ и МСФО (таблица 1).

В данной таблице отчетливо видны различия между МСФО и РСБУ. Так, целью составления отчетности по РСБУ является предоставление достоверной информации государству, контроль финансовой деятельности организации, определенной формами и правилами учета, в то время как отчетность по МСФО нацелена на предоставление финансовой отчетности широкому кругу пользователей и показывает экономический прогноз деятельности организации. В российских стандартах имеется определение четкой формы построения отчетности в отличие от МСФО, где имеются предполагаемые варианты построения финансовой отчетности, которые дают возможность организациям самостоятельно разрабатывать отчетность.

Кроме того, Миславская Н.А. в качестве основной отличительной особенности МСФО по сравнению с российскими традициями учета выделяет соблюдение принципа приоритета экономического содержания над юридической формой, с чем трудно не согласиться [7].

К настоящему времени не выработана общепринятая методика трансформации финансовой отчетности по РСБУ в отчетность, соответствующую МСФО, на каждом предприятии она специалистами разрабатывается сама. При этом процесс трансформации отчетности, как правило, состоит из следующих этапов: подготовительный, рабочий, учет влияния гиперинфляции, пересчет в иностранную валюту, составление отчетности в соответствии с требованиями МСФО.

Подготовительный этап включает в себя ряд процедур, которые необходимо осуществлять перед началом процесса трансформации финансовой отчетности. Прежде всего определяется цель, для которой отчетность будет оформляться в соответствии с МСФО, также необходимо установить период, за который она будет составляться, и дату, на которую будет осуществляться процесс трансформации. Кроме того,

устанавливается количество периодов, за которые будет предоставляться сравнительная отчетность. На этом же этапе определяются исполнители работ по

трансформации. Кроме того, на некоторых предприятиях в ходе подготовки к трансформации отчетности проводится анализ его финансового состояния и хозяйственной деятельности.

Таблица 1. Сравнительная характеристика показателей отчетности по МСФО и РСБУ

Критерий сравнения	РСБУ	МСФО	Результат сравнения
Определение бухгалтерской (финансовой) отчетности	Бухгалтерская отчетность - единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составленная на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам (п.4 ПБУ 4/99).	Финансовая отчетность представляет собой структурированное представление финансового положения и операций, осуществленных компанией (п.7 МСФО 1).	Зависимость финансовой отчетности по МСФО от бухгалтерского учета более гибкая, чем в РСБУ.
Цель бухгалтерской (финансовой) отчетности	Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении (п.6 ПБУ 4/99).	Цель финансовой отчетности общего назначения - представление информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств, полезной для широкого круга пользователей при принятии экономических решений. Она также показывает результаты управления ресурсами, доверенными руководству компании (п.7 МСФО 1).	В РСБУ нет четкого указания, что цель финансовой отчетности состоит в представлении информации об организации, полезной для широкого круга пользователей при принятии экономических решений.
Состав финансовой отчетности	Бухгалтерская отчетность включает: -бухгалтерский баланс; -отчет о финансовых результатах; приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах; -отчет об изменениях капитала; -отчет о движении денежных средств, -отчет о целевом использовании средств	Финансовая отчетность включает: -отчет о финансовом положении; -отчет о совокупном доходе; -отчет об изменениях капитала; -отчет о движении денежных средств; -примечания к финансовой отчетности, включая описание основных положений учетной политики.	В системе МСФО нет определения формы бухгалтерской отчетности. В связи с этим отчеты, включаемые в полный комплект финансовой отчетности, могут формироваться исходя из предлагаемых в МСФО 1 вариантов построения финансовой отчетности, и разрабатываться организациями.

На рабочем этапе трансформации финансовой отчетности необходимо выявить различия между требованиями РСБУ и МСФО, привести учетную политику в соответствие со стандартами МСФО и сформировать корректировочные записи. Как показывает практика, наиболее сложным при этом является приведение учетной политики в соответствие с международными стандартами. В отличие от российских, в них закреплены общие принципы и требования составления отчетности, соответствующие им конкретные методики компания должна разработать самостоятельно. При этом нередко складывается ситуация, когда возможно использование нескольких вариантов оценки и учета, и компания может выбрать для себя оптимальный вариант, который и фиксируется в учетной политике. Данный подход позволяет разрабатывать и утверждать методики при отсутствии четких требований по какому-либо вопросу, руководствуясь в таком случае общими принципами.

Достаточно важной проблемой является несоответствие принципов учетной политики в РСБУ и МСФО. Учетная политика в Российской Федерации регулирует широкий круг вопросов ведения бухгалтерского учета, в том числе рабочий план счетов, а

также формы учетных регистров, порядок инвентаризации и прочее, в то время как МСФО применяются для составления отчетности. Различаются и принципы учетной политики. Например, принцип приоритета по РСБУ состоит в том, что лизинговое имущество может учитываться и в балансе лизингодателя, и в балансе лизингополучателя, это зависит от условий договора. По МСФО же лизинговое имущество должно учитываться только в балансе лизингополучателя, и в учетной политике порядок отражения в учете лизингового имущества не определяется. Принцип сопоставимости в МСФО означает, в частности, что должна учитываться гиперинфляция. Что же касается РСБУ, то корректировка данных в случае гиперинфляции не осуществляется.

Таким образом, одной из важных проблем при трансформации финансовой отчетности является корректировка учетной политики. Многие эксперты сходятся во мнении, что особое внимание при этом следует уделять как одним из наиболее сложных вопросам учета основных средств [1, с. 164].

После анализа учетной политики выявляют те направления учета, по которым возникает расхождение и по которым необходимо внести корректировку -

изменить классификацию элементов финансовой отчетности или их оценку. При этом для каждой корректировки обязательно документирование с ее обоснованием.

Следующим этапом является учет влияния гиперинфляции. Согласно МСФО о гиперинфляции идет речь, если общий темп инфляции за три года приближается к 100 процентам [4]. По данным Федеральной службы государственной статистики РФ гиперинфляция в России наблюдалась в 1991-1995 годах, а также в 1998 году. Суммарный темп инфляции за три года - 2015, 2016 и 2017 - составил 20,8 процента. Таким образом, российским компаниям пересчет данных отчетности по причине гиперинфляции в настоящее время не требуется.

После корректировок, связанных с учетом гиперинфляции, переходят к четвертому этапу, которым является пересчет в иностранную валюту. Пересчет при этом также зависит от того, является ли функциональная валюта гиперинфляционной. Если не является, то статьи денежных средств пересчитываются на дату составления отчетности, а все остальные - по курсу на дату возникновения. Если же валюта является гиперинфляционной, то сначала применяются положения МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике», а затем данные отчетности переводятся в иностранную валюту по курсу на отчетную дату.

Заключительный этап - собственно составление отчетности в соответствии с требованиями МСФО. Достоверность отчетности, составленной по МСФО, должна быть подтверждена аудитором в соответствии с международными стандартами.

Составление отчетности с использованием метода трансформации может осуществляться как самой организацией, так и с привлечением аудиторской или консалтинговой компании. В настоящее время большинство российских предприятий, составляющих финансовую отчетность в соответствии с МСФО, пользуются услугами специализированных организаций, что обусловлено высоким уровнем сложности процесса трансформации, требующим определенных компетенций и практического опыта [2, с. 24].

Процесс трансформации, с другой стороны, целесообразно рассматривать несколько шире, так как печатная версия отчетности (по МСФО) должна включать в себя вес формы отчетности, включая и примечания, и сравнительные данные за предыдущие периоды (или период). Тем не менее, необходимо отметить, что часть таких операций (например, пересчет в другую валюту, формирование отчета о движении денежных средств косвенным методом и др.) это «стандартные» процедуры подготовки отчетности по МСФО и, как таковые не относятся к трансформации.

Важно отметить, что вышеперечисленные этапы нельзя назвать строго фиксированными с точки зрения последовательности, так как на каждом отдельном этапе может возникнуть необходимость в корректировке результатов предшествующих этапов. Так, например, в случае подробного анализа данных учета по РСБУ, а также первичных документов могут быть выявлены дополнительные корректировки, что может привести к изменению перечня поправок к отчетности, и, соответственно может возникнуть потребность

в корректировке форм отчетности по МСФО и трансформационной таблицы. Компании, которые впервые применяют международные стандарты, используют МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО», так как им руководствуются при формировании первой отчетности по МСФО, а кроме того, в случае применения промежуточной отчетности, которая предоставляется за определенную часть периода, подразумевающего первую финансовую отчетность по МСФО. При применении такой отчетности, как правило, организация использует все стандарты МСФО и делает безоговорочное и четкое заявление о соответствии МСФО.

МСФО в явном виде не содержат каких-либо рекомендаций и/или требований по трансформации отчетности. Такие требования отражены только в МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО», где отражается, что при подготовке начального отчета (о финансовом положении по МСФО) организация должна:

- признавать все обязательства и активы, которые требуются в МСФО;

- не признавать в качестве активов, либо обязательств статьи в случае, если МСФО не дают разрешение такое признание;

- реклассифицировать статьи, которые признаны организацией как один вид активов, на основании предыдущих принципов бухучета, компонентов или обязательств капитала, но которые являются другим видом активов, компонентов или обязательств капитала основываясь на Международных стандартах финансовой отчетности;

- использовать МСФО в случае измерения всех признанных обязательств и активов.

Опираясь на российские нормативные акты, необходимо отметить, что в настоящее время есть Методические рекомендации Банка России, например, по трансформации российской отчетности кредитных компаний в отчетность, которая соответствует МСФО. Обозначенные рекомендации ежегодно обновляются, на основании изменений в международных стандартах и содержат примерный перечень корректировок, а также непосредственно описание самого процесса трансформации. Тем не менее, в них отсутствуют определенные практические указания относительно формирования рабочих таблиц, а ведь именно эти указания в значительной степени востребованы практиками.

Анализ практики трансформации финансовой отчетности, составленной по российским стандартам, в отчетность, составленную в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, показывает наличие целого ряда проблем, обусловленных тем, что РСБУ по многим вопросам значительно отличаются от требований МСФО. Это требует значительных затрат на обучение и переподготовку персонала, либо на оплату услуг специализированных компаний. Перспектива перехода на составление МСФО всеми организациями, по мнению большинства экспертов, является нереалистичной в силу своей нецелесообразности. Это объясняется тем, что муниципальным и государственным унитарным организациям экономически нецелесообразно переходить на

МСФО, так как они непосредственно на международный рынок не выходят, кроме того, остается открытым вопрос о необходимости внедрения стандартов

МСФО для субъектов малого и среднего предпринимательства, целевая аудитория которых ограничивается российским рынком.

Литература:

1. Актуальные экономические исследования калининградских вузов: Сборник научных трудов / Союз земель приморских регионов; Балтийский федеральный университет им. И. Канта, Институт экономики и менеджмента. Казань, 2017. Том 1. 266 с.
2. Горбунова Н.А. Особенности трансформации отчета о финансовых результатах в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) // Экономика и бизнес: теория и практика. 2017. № 9. С. 22-25.
3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 г. № 217н) (ред. от 27.06.2016 г.). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_s_doc_LAW_193588/
4. 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 28.12.2015 г. № 217н) (ред. от 27.06.2016 г.). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193534/
5. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина РФ от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 01.01.2018 г.). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193597/
6. Кальянов А.Ю., Ившина Ю.А., Инсарская В.Г. Развитие бухгалтерского учета в России: Проблема внедрения МСФО // Вестник Тульского филиала Финансового университета. 2017. № 1. С. 75-77.
7. Поддубная З.В. Современные проблемы применения МСФО в России // Интеграция наук. 2017. № 6 (10). С. 95-97.
8. Агеева О.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник для вузов / О.А.Агеева, А.Л. Ребизова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2013. – 447 с.
9. Вахрушина, М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / М.А.Вахрушина. – М.: Рид Групп, 2012. – 656 с.
10. Assessing and Responding to Audit Risk in a Financial Statement Audit. American Institute of Certified Public Accountants, Inc. New York, 2016