

## **Трансформация финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами**

О.Н.Бахвалова

В статье рассмотрены варианты использования МСФО в странах с рыночной экономикой, изучены способы получения отчетности, составленной в соответствии с требованиями МСФО, представлена методика трансформации российской отчетности в отчетность по МСФО

В современном мире, при постоянном росте деловой активности и увеличении потребности в иностранных инвестициях, актуальной становится проблема составления финансовой отчетности на основании международных стандартов. Исполнение одинаковых международных стандартов финансовой отчетности является оптимальным выходом и решением вопроса понимания потенциальными инвесторами финансовой отчетности организаций.

Страны с рыночной экономикой по-разному подходят к включению требований международных стандартов в состав национального законодательства. Наблюдаются следующие варианты:

- включение текстов МСФО в состав национального законодательства без каких-либо изъятий или изменений;
- включение текстов МСФО в состав национального законодательства с поправками;
- приближение национальных стандартов к требованиям МСФО (конвергенция).

В конце 90-х гг. 20 века в России началось реформирование бухгалтерского учета на основе «Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности», утвержденной Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1997 года №283 [1]. Основной целью реформирования бухгалтерского учета является приведение национальной системы

бухгалтерского учета в соответствии требованиям рыночной экономики и МСФО.

В последнее десятилетие МСФО все активнее интегрируются в существующую систему бухгалтерского учета и отчетности, повышая прозрачность деятельности организаций и изменяя национальные стандарты. Приказ Минфина РФ от 25 ноября 2011 г. № 160н ввел в действие МСФО и Разъяснения МСФО на территории Российской Федерации [2]. В соответствии с данным нормативным документом Международные стандарты финансовой отчетности состоят из:

- (a) Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS-International Financial Reporting Standards);
- (b) Международных стандартов финансовой отчетности (IAS - International Accounting Standards); и
- (c) разъяснений, подготовленных Комитетом по разъяснениям международной финансовой отчетности (КРМФО) или ранее действовавшим Постоянным комитетом по разъяснениям (ПКР).

Для бухгалтеров-практиков подготовка отчетности по МСФО осложняется отсутствием единой и общепризнанной методики составления отчетности, позволяющей при минимальных затратах обеспечить заинтересованных пользователей качественной, достоверной и своевременной информацией, соответствующей МСФО.

Организации, переходящие к применению IFRS могут использовать два способа составления отчетности:

- трансформация национальной бухгалтерской (финансовой) отчетности в отчетность по IFRS;
- параллельный учет по IFRS и национальным стандартам (РСБУ).

В таблице представлены сильные и слабые стороны указанных способов получения финансовой отчетности по IFRS.

Таблица 1 – Характеристика способов составления отчетности по IFRS

Способ составления отчетности	Преимущества	Недостатки
трансформация	требуется меньше материальных и трудовых затрат	точность информации ниже, чем при параллельном учете; невозможен оперативный анализ по данным IFRS
параллельный учет	качественная, точная, своевременная информация; возможен оперативный анализ по данным IFRS	сложность ведения; потребность в дополнительных высококвалифицированных кадрах; несовершенство программных продуктов

Как видно из таблицы параллельный учет требует значительных временных затрат и дополнительный персонал высокой квалификации, поэтому большинство российских предприятий при составлении отчетности по IFRS применяют именно способ трансформации.

Для трансформации применяют уже готовую отчетность, составленную по российским стандартам и аналитические расшифровки статей отчетности. Трансформация проводится путем внесения трансформационных записей (корректировок и дополнительных проводок) с целью доведения элементов финансовой отчетности до величины, по которой они должны отражаться в соответствии с IFRS [3].

На рисунке представлена последовательность трансформации российской отчетности в отчетность по МСФО.

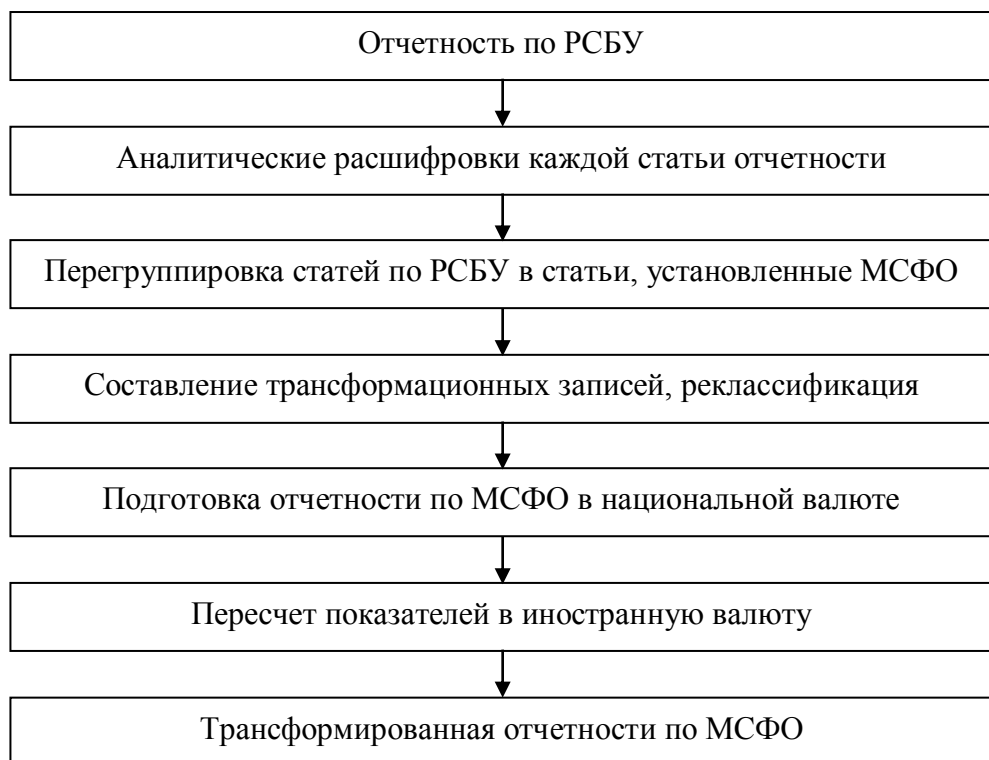


Рисунок - Схема трансформации российской отчетности в отчетность по IFRS

Правильно и подробно составленный план трансформации позволит облегчить процесс преобразования финансовой отчетности. План описывает основные этапы трансформации, а так же методику трансформации российской отчетности в отчетность по IFRS.

Источниками исходной информации для трансформации являются:

- Учетная политика организации для целей бухгалтерского и налогового учета;
- Отчет о финансовом положении и Отчет о финансовых результатах;
- дополнительная необходимая информация.

За основу трансформации по IFRS берутся Отчет о финансовом положении организации и Отчет о совокупном доходе. Это связано непосредственно с тем, что именно в этих формах финансовой отчетности сосредоточены главные финансовые элементы финансовой отчетности: активы, обязательства, капитал, доходы и расходы организации.

На первом этапе трансформации отчетности российских организаций в отчетность, составляемую на основе IFRS, наряду с анализом счетов бухгалтерского учета проводится анализ учетной политики организации. Эти

требования содержатся в IFRS 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности» [2], в том числе в части предъявления дополнительных требований к раскрытию информации, в соответствии с которыми необходимо объяснить, каким образом переход от национальных правил учета к МСФО повлиял на основные показатели финансово-хозяйственной деятельности организации.

На втором этапе формируются оборотно-сальдовые ведомости в российской системе счетов бухгалтерского учета (РСБУ), готовятся рабочие документы (рабочие таблицы), в которых отражаются различия в отражении хозяйственных операций по их экономическому содержанию в российских стандартах бухгалтерского учета (РСБУ) и IFRS.

Следует отметить, что рабочие документы составляются по мере необходимости при проведении процесса трансформации. Количество рабочих документов и их содержательная часть зависят от специфики бухгалтерского учета каждой организации, поэтому невозможна разработка унифицированных форм рабочих документов.

Третий, наиболее значимый, этап заключается в составлении трансформационных записей, позволяющих довести значение каждого счета по экономическому содержанию и количественному (численному) значению до уровня требований IFRS. По результатам осуществления корректирующих записей формируются новые отчеты по российскому плану счетов, но по экономическому содержанию и хозяйственному назначению соответствующие системе МСФО.

Для осуществления корректирующих записей на основе сравнительного анализа соответствия положений учётной политики отечественной организации положениям МСФО необходимо сформировать ряд рабочих документов (рабочих таблиц) по направлениям коррекции.

Для упрощения и лучшего понимания процесса трансформации все корректировочные проводки следует выполнять в российском Плане счетов.

На этом же этапе проводится реклассификацию остатков. Реклассификационные записи, действительно, представляют собой решение

технической задачи в отличие от предыдущего этапа, где корректирующие записи по своему содержанию отвечали основополагающим допущениям, принципам, признакам и ограничениям МСФО.

На данном этапе необходимо подготовить План счетов бухгалтерского учета в соответствии с МСФО. Он строится, как правило, на основе использования четырехразрядной системы счетов с подразделением на счета:

- активов (с выделением текущих и долгосрочных активов);
- обязательств (с выделением текущих и долгосрочных обязательств);
- капитала;
- производных к ним счетов доходов и расходов.

При реклассификации закрываются счета в отечественном плане счетов и открываются новые счета в плане счетов по МСФО.

После процедур по реклассификации отдельных видов активов, доходов, расходов и иных объектов учета и формирования дополнительных корректирующих записей перед исполнителями стоит задача трансформации отчетности, которая проводится непосредственно в электронных таблицах, в которые заносятся российские данные, корректировки и получаемые в результате показатели международной отчетности. Совокупность таких таблиц позволяет сформировать полный комплект годовой отчетности по МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» в следующем составе:

- Отчет о финансовом положении по состоянию на конец периода;
- Отчет о совокупном доходе за период;
- Отчет об изменениях в собственном капитале за период;
- Отчет о движении денежных средств за период [2].

В самом простом варианте у предприятия может быть всего одна трансформационная таблица, в которой по строкам показывается наименование статей отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе по МСФО, а по столбцам - остатки по российским данным, наименования корректировок и выводимые на их основе остатки отчетности

по МСФО. В более сложных случаях для расчета сложных корректировок может быть создано несколько трансформационных таблиц.

Сводные таблицы трансформации баланса и отчета о прибылях и убытках, которые формируются по результатам проведенных процедур, могут быть представлены следующим образом.

Таблица 2 - Примерная итоговая трансформационная таблица

Статьи	Данные по РПБУ	Трансформационные записи (ТЗ)				Данные соответствующие IFRS
Отчет о финансовом положении	X	T31	T32	...	T3x	X + сумма ТЗ
Отчет о совокупном доходе	Y	T31	T32	...	T3x	Y + сумма ТЗ

Составляется список корректирующих проводок. Каждая корректирующая проводка последовательно записывается в соответствующий столбец сводной таблицы баланса и отчета о прибылях и убытках, обеспечивая тем самым контроль за полнотой отражения всех корректировок.

После того, как трансформационные записи сделаны, формируется пробный баланс с учётом коррекции, каждая статья которого реклассифицируется в счета, составленные в соответствии с МСФО.

Также следует заметить, что данные трансформационных таблиц должны быть отражены в рублевом эквиваленте для составления всех частей финансовой отчетности: Отчета о финансовом положении, Отчета о совокупном доходе, Отчета о движении денежных средств, Отчета об изменениях капитала, а также учетной политики организации и всех пояснительных примечаний.

На следующем этапе национальная валюта пересчитывается в иностранную валюту, или трансляция. Используется в случаях, когда

необходимо предоставление финансовой отчетности в валюте, не совпадающей с функциональной валютой. Например, любая российская организация может представить свою финансовую отчетность в евро. В таком случае необходимо произвести пересчет в иностранную валюту (или трансляцию) в соответствии с требованиями международных стандартов, в частности в соответствии с МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» [2].

На заключительном этапе трансформации отчетности российских организаций в отчетность, подготовленную согласно МСФО, после осуществления трансформационных записей, реклассификации счетов и составления пробных отчетов окончательно формируются финансовые отчеты – Отчет о финансовом положении, Отчет о совокупном доходе, Отчет о движении денежных средств, Отчет об изменениях в капитале, примечания (пояснения) к ним в соответствии с IFRS.

Таким образом, использование представленной методики трансформации финансовой отчетности позволит получить потенциальным инвесторам качественную, достоверную и своевременную информацию, отвечающую основным принципам МСФО.

### Литература

1. Постановление Правительства РФ «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» от 06.03.1998 № 283
2. Приказ Минфина РФ от 25 ноября 2011 г. № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории РФ»
3. Применение Международных стандартов финансовой отчетности в бюджетных организациях, Бахвалова О.Н., журнал «Бухучет в здравоохранении», 2014, №4