

УДК 339.972:657.6

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ ТРАНСФОРМАЦИИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТИ РОССИЙСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

Матвеева О.Л.*ФГБОУ ВО «Чувашский государственный университет имени И.Н. Ульянова», Чебоксары, e-mail: lelia.61@mail.ru*

Интеграция российских компаний в мировую экономику вызывает необходимость перевода показателей финансовой отчётности на международные принципы учёта по МСФО. Трансформация бухгалтерского баланса, отчёта о финансовых результатах и других форм отчётности требует определённого переосмысления в рамках адаптации российской системы учёта к международным правилам. В связи с этим настоящая статья посвящена исследованию методологических основ трансформации российской бухгалтерской отчётности на международные стандарты финансовой отчётности. Предлагаемый порядок перевода показателей бухгалтерского баланса и других финансовых отчётов российских организаций в соответствии с МСФО основан на анализе зарубежного и отечественного опыта. Предлагаемая методика содержит трёхэтапную трансформацию с соблюдением требований международных правил формирования показателей финансовой отчётности для достижения инвестиционной привлекательности компании.

Ключевые слова: международные стандарты финансовой отчётности, МСФО, российские стандарты учёта и отчётности, РСБУ, принципы трансформации, ГААП, консолидированная финансовая отчётность

METODOLOGICAL FEATURES OF TRANSFORMATION OF FINANCIAL STATEMENTS OF THE RUSSIAN ORGANIZATIONS ON INTERNATIONAL STANDARDS

Matveeva O.L.*Chuvashsky State University of I.N. Ulyanov, Cheboksary, e-mail: lelia.61@mail.ru*

Integration of the Russian companies in a world economy causes the necessity of translation of indexes of the financial reporting on international principles of account on MSFO. Transformation of book-keeping balance, requires a report on financial results and other forms of accounting certain pereosmysleniya within the framework of adaptation of the Russian system of account to the international rules. In this connection, the real article is devoted research of methodological bases of transformation of Russian accounting control on the international standards of the financial reporting. The offered order of translation of indexes of book-keeping balance and other financial statements of Russian organizations in accordance with MSFO is based on the analysis of foreign and domestic experience. The offered method contains a three-stage transformation with the observance of requirements of international rules of forming on indexes of the financial reporting for achievement of the investment attractiveness of the company.

Keywords: International Financial Reporting Standards, IFRS, the Russian standards of account and the reporting, RAS, the principles of transformation, GAAP, the consolidated financial statements

Глобальные изменения в мировой экономике служат основной предпосылкой выхода отечественных предприятий на зарубежный рынок и, как следствие, требуют актуального разрешения проблемы адаптации российского учёта и отчётности к международным правилам. «По данным многочисленных теоретических исследований и исторической практики» [1, с. 409] нужно подчеркнуть важное значение бухгалтерской (финансовой) информации и «в стимулировании экономического роста» [1, с. 409].

Современная «российская система бухгалтерского учёта и отчётности имеет свои методологические особенности, которые объективно снижают ценность информации, представляемой в бухгалтерской отчётности для заинтересованных лиц (инвесторов, кредиторов и т.д.)» [2, с. 93]. Несмотря на специфику российской деловой

среды «необходимость составления отчётности по международным стандартам финансовой отчётности (МСФО) вызвана объективными причинами» [2, с. 93]. Таким образом, необходимо переосмыслить весь спектр организационных и методологических проблем, связанных с приведением системы учёта и отчётности в Российской Федерации к МСФО, используя при этом отечественные наработки.

На законодательном уровне перевод отчётности российских организаций на международные правила определён Федеральным законом «О консолидированной финансовой отчётности» [3], который основным вектором формирования консолидированной финансовой отчётности установил обеспечение гарантированного доступа к качественной, надёжной и сопоставимой информации о группе хозяйству-

ющих субъектов для всех групп пользователей бухгалтерской информации путём реализации следующих мероприятий:

1) обязательное признание международных стандартов финансовой отчётности на территории РФ;

2) составление консолидированной финансовой отчётности по МСФО;

3) обязательные аудит и публикация отчётности [2, с. 94].

Переход отечественного учётно-аналитического механизма финансовой деятельности в рыночных условиях давно рассматривался управленцами как «важнейшее условие, необходимое для успешного функционирования предприятий и организаций Российской Федерации» [4, с. 311]. Процедура составления отчётности, сформированной по российским бухгалтерским стандартам в отчётность, составленную в соответствии с международными стандартами финансовой отчётности, определяют как трансформацию.

Методологически при переходе российской системы на международную организацию учётно-аналитического процесса следует учитывать два способа:

1) трансформация финансовой отчётности: анализ информации по российским стандартам и перевод её на международные нормы учёта;

2) метод конверсии, который считает обязательным формирование учётных показателей в двух системах финансовой отчётности: полной конверсии и поэтапной конверсии [2, с. 93–94].

Представление бухгалтерского баланса по международным требованиям учёта и отчётности регламентируется стандартом МСФО 1 «Представление финансовой отчётности». Порядковый номер данного международного регламента определяет приоритетное значение бухгалтерского баланса для потенциальных инвесторов предприятия. Существует определённая сложность перевода отечественных показателей баланса к финансовой отчётности по международным правилам, заключающаяся в отсутствии рекомендуемых форм финансовой отчётности. По отечественному алгоритму заполнения балансовых показателей действуют методы переноса данных бухгалтерских счетов в определённую балансовую статью конкретной формы бухгалтерского баланса, утверждённой законодательством Российской Федерации. По МСФО существует методологический подход, когда на основе профессионального суждения, рекомендаций, примеров и стандартов допускается самостоятельное оформление раскрытия информации в бухгалтерской отчётности.

Как показал наш анализ, перечень форм отчётности по МСФО отличается даже в их названии по сравнению с основными видами российской финансовой отчётности [2, с. 94]:

– бухгалтерский баланс в международном ракурсе называется отчётом о финансовом положении;

– отчёт о финансовых результатах имеет название по МСФО отчёта о совокупном доходе;

– пояснительная записка к бухгалтерскому балансу и отчёту о финансовых результатах отечественных организаций названа по международным правилам примечаниями к финансовой отчётности.

В процессе трансформации системы учёта и отчётности Российской Федерации по международным нормам следует придерживаться основных принципов (требований) к информации, содержащейся в финансовых отчётах:

1. Существенность и агрегирование статей: активы, обязательства, доходы отражаются отдельно.

2. Информация, раскрываемая в отчётности, должна быть достоверной. Достоверность обеспечивается с помощью правдивого отражения данных в отчётности, с соблюдением учётной политики.

3. Принцип непрерывности деятельности, когда оценка руководства деятельности компании производится в процессе непрерывности работы.

4. Принцип периодичности составления отчётности в установленные сроки и за установленные периоды деятельности.

5. Представление сравнительной информации как минимум за предыдущий год.

Следует отметить, что общепринятые принципы бухгалтерского учёта (англ. «Generally Accepted Accounting Principles», GAAP) – национальные стандарты бухгалтерского учёта, применяемые в каждой стране, в соответствии с национальным законодательством, например, существует термин «Russian GAAP». Как правило, аббревиатуру GAAP используют, имея в виду «US GAAP», отличительной чертой, в частности, от Международных стандартов финансовой отчётности, (IFRS), в котором служит детальное регулирование порядка учёта тех или иных практических ситуаций» [5].

По нашему мнению, необходимо учитывать поэтапное проведение трансформации финансовой отчётности российских организаций по международным правилам:

1) анализ бухгалтерской информации предприятия, составление пробных балансов;

2) составление корректировочных проводок и реклассификация счетов преобразованного оборотно-сальдового баланса на МСФО;

3) подготовка финансовых отчётов компании в соответствии с требованиями МСФО [2, с. 95].

На наш взгляд, данные отчётности, составленной по российским правилам, по-прежнему существенно отличаются от финансовой информации, подготовленной в соответствии с международными требованиями. В основе разных точек зрения лежит разное понимание ряда основополагающих элементов организации и ведения бухгалтерского учёта. Это касается «адресности отчётности, объяснения достоверности, трактовки активов, применения метода начислений, требований осмотрительности, приоритета содержания перед формой и рациональности, а также возможности профессиональных суждений (оценок) при подготовке отчётности» [6]. Методологические различия формирования финансовой отчётности проявляются в разном порядке оценки, признания и отражения в отчётности отдельных видов активов, пассивов и операций.

Методологической проблемой в условиях трансформации отечественной финансовой отчётности по МСФО определено ведение параллельного бухгалтерского учёта, что является очень трудоёмким и требующим больших материальных затрат процессом. Как известно, строки типовой формы российского баланса имеют не только утверждённые названия, но и коды, которые законодательно регламентированы. Внесение самостоятельных корректировок чревато для организации штрафными санкциями «за нарушение правил ведения бухгалтерского учёта». Российское законодательство в области учёта и отчётности допускает только самостоятельное формирование дополнительных строк, но с обязательной аргументацией в отчётной политике организации. МСФО позволяют не только вносить, но и убирать неиспользуемые кампаниями строки в Отчёте о финансовом положении.

Таким образом, основное отличие МСФО от российских стандартов состоит в полном отсутствии требований к привычному для всех отечественных бухгалтеров бланку баланса. Считаем, что бланк очень удобен для заполнения. Однако формы отчётности, утверждённые Министерством финансов Российской Федерации, представляют собой кодированное изложение информации. Поэтому нужны определённые навыки и усилия для считывания информации с отечественных бланков. Заполнять их легко, но для заинтересованного пользователя необходимы консультации и профессиональное суждение бухгалтера,

способного трансформировать коды и названия строк бланков на общедоступный язык. Отсюда существует мнение зарубежных аналитиков, что российская финансовая отчётность непрозрачна. И хотя ни в одной стране нет «дистиллированной отчётности, почему-то предполагается, что МСФО будут способствовать заветной общедоступности отчётной информации» [7]. В МСФО не установлен бланк баланса, что определяет проблему методологии перенесения показателей из статей российского баланса в баланс по международным стандартам финансовой отчётности, названную реклассификацией. Для решения данной проблемы следует акцентировать внимание отечественных специалистов учёта, что международные нормы предлагают формировать баланс в свободных формах, наиболее удобных для неподготовленного человека. В МСФО приводится также свободный ориентировочный перечень наиболее важных статей бухгалтерского баланса.

Следующим приёмом МСФО является указание в статье баланса на наличие в приложении к нему расшифровки показателя и наличие расчета («calculation») данного показателя [7]. Для этого расшифровка показателя в приложении присваивается буква английского алфавита. Буквы присваиваются в последовательности, в которой даны статьи баланса. Аналогично действуют при трансформации остальных форм отчётности.

Индексация расшифровок к бухгалтерскому балансу и другим формам финансовой отчётности не является сквозной, что, по нашему мнению, создаёт ряд неудобств при управленческом анализе бухгалтерской информации. Присвоение индекса расшифровок к каждой форме отчётности зарубежных компаний начинают с первой буквы алфавита [7].

На случай интереса внешнего пользователя комментариев к бухгалтерской (финансовой) отчётности зарубежными специалистами бухгалтерского учёта оформляются отдельные приложения. При этом каждому комментарию к финансовым показателям отчётности присваивается порядковый номер с обязательной сквозной нумерацией комментариев по всем формам бухгалтерской отчётности в следующем порядке. Первым порядковым номером «присваиваются номера комментариев, которые имеют к статьям баланса, потом – комментарии к статьям отчёта о прибылях и убытках и далее по всем остальным формам трансформируемой бухгалтерской отчётности» [7]. Ссылка на комментарий оформляется в виде номера к показателю баланса

или расчёта. Ссылкой на комментарий может быть помечен не как показатель, а статья баланса или расчёта, при условии, что комментарий делается ко всем показателям данной статьи. Если в статье есть буквенная ссылка на расчёт, то комментарии даются к расчёту, а не к статье баланса.

По нашему мнению, оформление содержания финансовой отчётности в отечественной практике намного выигрывает перед самостоятельной инициативой МСФО, так как пользователей всегда интересует подробный отчёт о финансовых показателях, что предусмотрено российской практикой учёта и отчётности на законодательном уровне. Отсюда, не следует слепо трансформировать российские финансовые отчёты по МСФО, а подойти к этому процессу творчески, обдуманно и используя свой опыт.

Анализ международной практики организации учёта и отчётности показал использование зарубежными фирмами горизонтального формата бухгалтерского баланса. Бланк российского баланса соответствует этому формату. МСФО допускают применение и вертикального формата, при котором статьи бухгалтерского баланса располагаются сверху вниз в такой последовательности: сначала статьи активов, потом статьи обязательств и в завершение показателей баланса – сведения о капитале компании [7].

Оценка международных правил формирования финансовой отчётности показала наличие правила расположения статей бухгалтерского баланса зарубежных компаний в порядке убывания ликвидности или в порядке её возрастания. Напротив, в российском бухгалтерском балансе статьи актива располагаются в порядке возрастания ликвидности. Первая статья актива бухгалтерского баланса – «Нематериальные активы», т.е. активы, которые труднее всего реализовать на рынке. Заключительная статья актива баланса – «Денежные средства», являющиеся самыми ликвидными объектами.

По требованиям МСФО порядок ликвидности может быть любым, но он должен быть обязательно. Соблюдение установленной учётно-аналитической информации в финансовой отчётности, выбор порядка расположения статей бухгалтерского баланса, использование горизонтального или вертикального формата бухгалтерского баланса позволяют обеспечить оптимальное соответствие между формами по представлению показателей бухгалтерской (финансовой) отчётности и запросами собственников (менеджеров) организации.

Рекомендуемая процедура составления бухгалтерского баланса, исходя из методологических этапов трансформации финансовой отчётности, будет следующей. На начало отчётного периода формируется пробный баланс на основе учётных данных оборотной ведомости по бухгалтерским счетам синтетического учёта в соответствии с планом счетов российских организаций. Далее осуществляются корректирующие записи, и в результате получается первый преобразованный баланс на начало отчётного периода. После выполнения реклассификационных записей составляется пробный бухгалтерский баланс по МСФО на начало отчётного периода. Аналогичным образом по оборотно-сальдовой ведомости бухгалтерских счетов синтетического учёта российского плана счетов формируется пробный баланс на конец отчётного периода. По итогам необходимых корректировок и реклассификационных записей формируется преобразованный бухгалтерский баланс на конец отчётного периода, а затем – пробный баланс по МСФО на конец отчётного периода.

Таким образом, по данным «двух пробных балансов по МСФО на начало и конец отчётного периода составляется окончательный вариант бухгалтерского баланса в соответствии с МСФО» [6].

Формирование отчёта о прибылях и убытках осуществляется согласно МСФО 1 на основе переклассификации доходов и расходов организации и расшифровки показателя «Операционная прибыль» по элементам затрат. Заметим, что доходы и расходы организаций невозможно классифицировать по определённому шаблону, так как деятельность отдельных российских компаний специфична. Именно аналитический подход полезен для прогнозирования будущих потоков денежных средств организации и использован при формировании показателей отчёта о движении денежных средств.

Предлагаемая методика трансформации российской финансовой отчётности в отчётность по международным стандартам определяется интересами российских компаний, стремящихся к выходу на мировой рынок, имеющих в качестве акционеров зарубежные компании или физические лица, либо желающих привлечь иностранные инвестиции.

Очевидно, что переход на МСФО не должен быть самоцелью. Как свидетельствует практика, ни одна промышленно развитая страна в мире не использует МСФО полностью как национальные стандарты.

В этой связи нужно рассматривать международные стандарты финансовой отчётности как отправную точку формы и искать такие пути для адаптации международных стандартов, которые бы обеспечили общую сопоставимость финансовой отчётности российских и западных компаний. «Одной из проблем современного отечественного бухгалтерского учёта является трансформация положений по ведению бухгалтерского учёта с МСФО из-за постоянно и очень динамично издаваемых чиновниками финансовых ведомств законов и инструкций, которые являются запутанными, сложными, требующими дополнительных разъяснений и дополнений, изменений...» [8, с. 11]. Поэтому «...переход на МСФО» [8, с. 12] необходимо «...осуществлять взвешенно и продуманно» [8, с. 12].

Перед менеджерами стоит задача по достижению соответствия принципов МСФО процессам деятельности российской компании для того, чтобы финансовая отчётность была открытой и понятной не только российским собственникам, но и иностранным инвесторам. Кроме того, российским организациям следует обратить особое внимание на тот факт, что в современных экономических реалиях МСФО являются неким основополагающим шагом к международному рынку капитала. Таким образом, предлагаемый методологический подход к трансформации отчётности российских организаций является ключевым фактором их приобщения к международным рынкам капитала.

Список литературы

1. Цапулина Ф.Х. Учётно-аналитическая стратегия современного развития финансового сектора экономики // Повышение конкурентоспособности отраслей экономики как направление выхода из экономического кризиса: материалы междунар. научно-практ. конф. – Чебоксары: Изд-во Чуваш. гос.ун-та, 2016. – С.408–413.
2. Матвеева О.Л. Особенности показателей отчётности по МСФО // Эффективность учётно-аналитических, налоговых и финансовых механизмов деятельности современной организации: сб. научных статей по итогам межвузовской конференции–фестиваля «Человек. Гражданин. Учёный». – М.: РУСАЙНС, 2017. – С. 92–104.
3. О консолидированной финансовой отчётности: Федеральный закон от 27.07.2010 г., № 208-ФЗ (в редакции Федерального закона от 03.07.2016 г. № 262-ФЗ) // СПС «Консультант» [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.nlr.ru/lawcenter/izd/index.html> (дата обращения: 18.07.2017).
4. Цапулина Ф.Х. Роль новаций в реформировании бухгалтерского учёта // Современные тенденции развития бухгалтерского учёта, налогообложения, анализа и аудита в российской и международной практике: материалы междунар. научно-практ. конф. – Чебоксары: Изд-во Чуваш. ун-та, 2011. – С. 310–318.
5. Цапулина Ф.Х. Построение системы управленческого учёта на основе ГААП США // Качество и конкурентоспособность в XXI веке: материалы Всерос. научно-практ. конф. – Изд-во Чуваш. гос.ун-та, 2007. – С. 329–333.
6. Куприянова Л.М. Общеметодологические основы формирования и анализа бухгалтерского баланса / Л.М. Куприянова, И.В. Осипова // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2014. – № 2. – С. 59–63.
7. Шестипалова В.А. Порядок трансформации отчётности российской организации в соответствии с МСФО / В.А. Шестипалова, З.О. Гукасян // Студенческий научный форум РАЕ: сайт. – URL: <https://www.scienceforum.ru/2014/759/596#> (дата обращения: 25.06.2017).
8. Иванов Е.А. Роль бухгалтерской информации в обеспечении безопасной деятельности организации / Е.А. Иванов, Ф.Х. Цапулина // Эффективность учётно-аналитических, налоговых и финансовых механизмов деятельности современной организации: сб. научных статей по итогам межвузовской конференции–фестиваля «Человек. Гражданин. Учёный». – М.: РУСАЙНС, 2017. – С. 7–16.