

Методы и порядок перевода учета и отчетности на МСФО

© 2009 Л.В. Гришина

Саратовский государственный социально-экономический университет

Сегодня процесс формирования качественной и достоверной учетной информации достаточно сложен и предполагает формирование отчетности по РСБУ, управленческой отчетности по МСФО. Перед бухгалтерами как никогда раньше стоит задача оптимизации этого процесса. Одним из вариантов оптимизации является использование отчетности по МСФО для принятия решений как внутренними, так и внешними пользователями. Статья посвящена одному из методов получения отчетности по МСФО - трансформации.

Ключевые слова: понятие "трансформация"; классификация методов получения отчетности по МСФО; факторы, влияющие на выбор метода получения отчетности по МСФО; этапы трансформации, методы трансформации.

Своевременная, качественная, достоверная информация для бизнеса имеет такое же значение, как для человека воздух. От правильной информации зависит эффективность анализа, планирования, прогнозирования, государственного и корпоративного управления.

В настоящей момент перед учетными работниками стоит необходимость подготовки бухгалтерской информации в нескольких аспектах: финансовой, налоговой, управленческой и международной финансовой. И если на уровне мелких и средних организаций приоритет имеет налоговая информация, то для крупных организаций все вышеперечисленные направления имеют большое значение. Принято считать, что разные виды отчетности нужны разным пользователям: бухгалтерская финансовая по РСБУ - внешним пользователям на внутреннем рынке, налоговая - регулирующим органам, управленческая - менеджменту организации, МСФО - инвесторам, акционерам, кредиторам, банкирам, особенно на международных рынках. Понимая разное предназначение отчетности и важность всех ее видов, на практике необходимо учитывать и такие аспекты, как рациональность и снижение трудоемкости получения информации. Поэтому, когда идет речь о видах учета, всегда поднимается вопрос о сближении: бухгалтерского и налогового, бухгалтерского и управленческого учетов, данные бухгалтерского учета и требований МСФО. В результате, по подсчетам аналитиков, более 80% отечественных компаний сегодня не знают точно своего финансового состояния.

Сегодня уже все больше экономистов подчеркивают то, что принципы МСФО определяют цель подготовки финансовой отчетности общего назначения, заключающуюся в том, что каждый пользователь - учредитель, кредитор, работник компании - должен делать на ее основе правильные экономические выводы, и, следовательно, отчетность, составленная по МСФО,

должна использоваться для принятия управленческих решений. МСФО формулируют принципиальные основы, на которых должна строиться финансовая отчетность. Они не затрагивают собственно технику учета, формирование плана счетов, конкретные проводки. МСФО определяют принципы формирования финансовой отчетности, которая отражает видение высшего руководства компании на ее текущее и будущее финансовое положение. Основная проблема в использовании данных такой отчетности для управленческих целей видится в том, что большинство из немногочисленных компаний, составляющих отчетность по МСФО, предпочитают формировать ее с помощью трансформации российской бухгалтерской отчетности в отчетность по МСФО. Это делается периодически, и говорить об оперативности получения данных не приходится. Взаимосвязь между инструментами управленческого учета и финансовой отчетностью на основе МСФО проявляется в интеграции внутреннего и внешнего учета. Она касается вопросов, связанных с планированием, контролем и руководством на основе периодических расчетов результатов хозяйственной деятельности. Интерес представляет то, насколько на уровне предприятия, сегмента бизнеса, бизнес-единицы отличаются внутренние результаты от публикуемых внешних на основе МСФО. Чем более они близки друг к другу, тем выше степень интеграции учета. Полная интеграция внутреннего и внешнего учета на практике означает единство данных, которые поступают из оперативных бухгалтерских систем учета и прочих источников информации, и единство методов оценки этих данных. Она касается не только форматов отчетов (например, многоступенчатых и многомерных расчетов маржинальной прибыли), но и плановых калькуляционных расчетов, которые должны осуществляться в дальнейшем для целей управленческого учета.

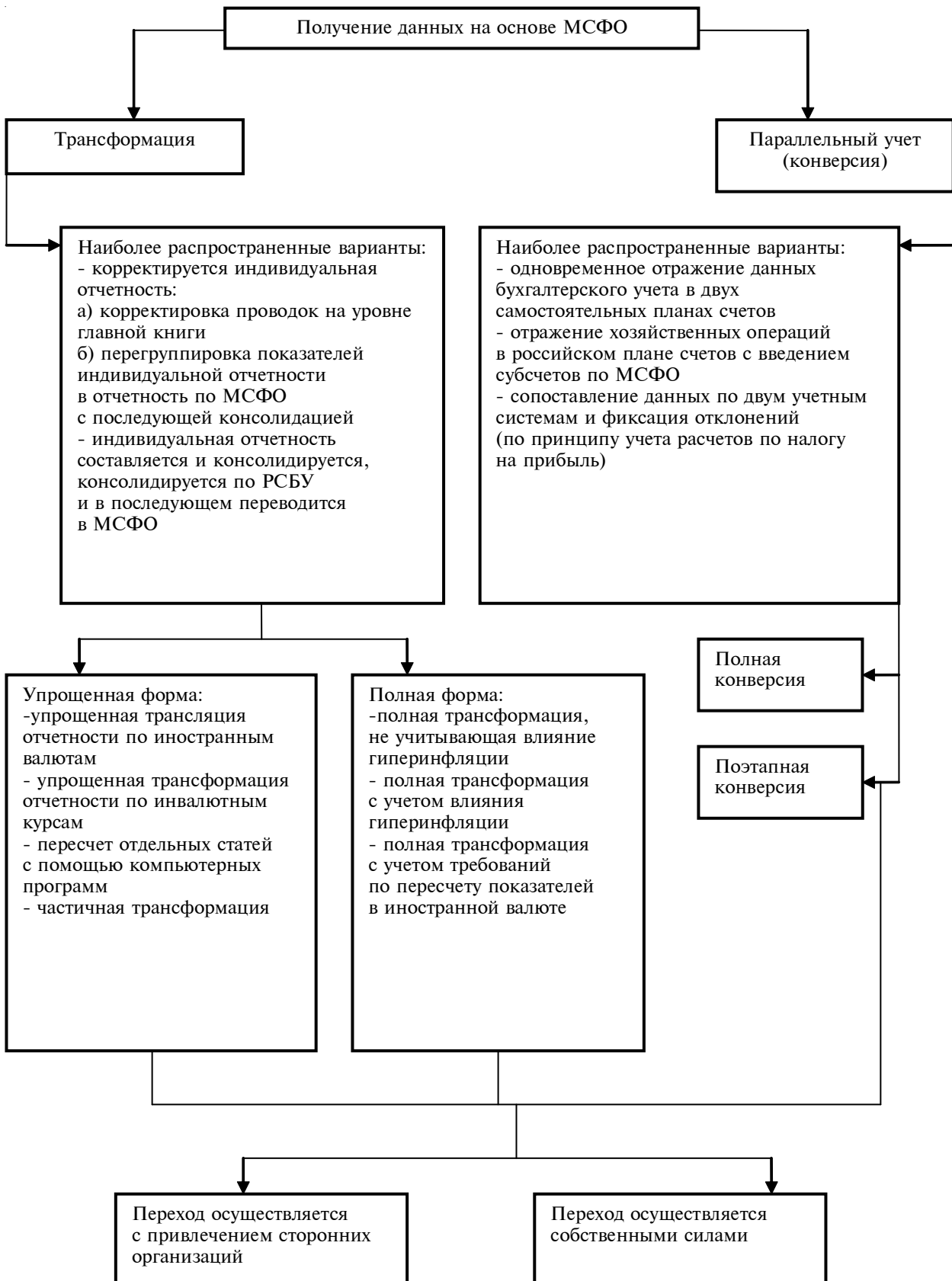


Рис. Классификация методов получения отчетности по МСФО

Рассмотрим, насколько в настоящих условиях можно сочетать требования управления с отчетностью по МСФО. Поскольку сегодня не существует методики получения данных по МСФО, следовательно, не существует единых признаков классификации.

В наиболее общем виде классификация методов представлена на рисунке.

На практике сегодня наиболее широко распространены два метода подготовки отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности:

1) формирование финансовой отчетности путем трансформации бухгалтерской отчетности, составленной по российским правилам. При данном методе показатели МСФО-отчетности формируются на базе показателей отчетности, подготовленной по российским стандартам, скорректированных на величины определенных и оговоренных различий;

2) отражение фактов хозяйственной деятельности в системе национальных стандартов и по правилам МСФО, т.е. ведение учета по МСФО как самостоятельного вида учета. Основным признаком метода является то, что каждый факт хозяйственной жизни учитывается как минимум дважды: первый раз - по российским правилам, второй раз - в порядке, предписываемом МСФО. То есть организация обеспечивает ведение учета в соответствии с требованиями международных стандартов наряду с ведением учета на основе национальных стандартов бухгалтерского учета, налогового учета и других видов учета. На практике данный метод принято называть параллельным учетом.

На выбор способа подготовки индивидуальной отчетности, по правилам МСФО, наиболее значительное влияние оказывают следующие факторы:

1) состояние законодательства: а) стабильное законодательство - можно применять любые способы подготовки индивидуальной отчетности и варианты подготовки консолидированной отчетности; б) постоянно меняющееся законодательство - целесообразнее применять метод трансформации ввиду нерациональности постоянного изменения учетных процессов. Легче изменить алгоритм обеспечения соответствия данных отчетности, чем изменить учетный процесс;

2) стратегические цели, преследуемые при переходе на составление отчетности по МСФО: а) компания планирует улучшить качество управления - предпочтительнее параллельное ведение учета по национальным и международным правилам. При этом возможно на первом этапе использовать способ трансформации для

выявления различий в отражении операций по РСБУ и МСФО, а на втором, используя накопленный опыт, перейти к параллельному ведению учета; б) компания видит в подготовке отчетности по МСФО способ повысить свой имидж в глазах пользователей отчетности - целесообразно выбрать способ трансформации;

3) организация бизнеса в компании: а) бизнес стабилен, компактен, хорошо организован и структурирован - могут быть применены оба способа подготовки отчетности; б) бизнес находится в состоянии реорганизации и реструктуризации - целесообразнее применять способ трансформации;

4) характеристики группы: а) стабильная группа с небольшим количеством членов и одинаковыми видами деятельности - параллельное ведение учета для подготовки индивидуальной отчетности компаниями группы и вариант агрегации учетной информации для формирования консолидированной отчетности; б) группа с большим количеством членов, где обеспечение параллельного учета во всех компаниях группы становится проблематичным - целесообразен метод трансформации и вариант агрегации учетной информации, при этом не исключена возможность параллельного ведения учета у отдельных членов группы с автоматическим формированием ими форм отчетности, предназначенных для консолидации.

Как правило, приняв решение о переходе на МСФО, компании начинают с трансформации, привлекая вначале сторонние профессиональные организации аудиторов, т.е. передавая составление отчетности на аутсорсинг. Далее к составлению отчетности привлекаются сотрудники организации, создаются отделы МСФО, трансформация проводится вручную с использованием Excel, на этом этапе к работе подключаются ИТ-сотрудники или ИТ-компании и одновременно программное обеспечение адаптируется под трансформацию отчетности с использованием таблиц Excel, и постепенно начинается подготовка к переходу на параллельный учет.

Процесс трансформации на сегодняшний день уже достаточно отработан. Про него можно сказать следующее.

Единого определения процессу трансформации в экономической литературе нет. Наиболее распространенные определения приведены в таблице.

Таким образом, обобщая вышеприведенные понятия, можно определить трансформацию как последовательность действий и этапов перегруппировки базовой отчетности путем изменения классификации, оценки и раскрытия информации с целью получения отчетности по МСФО.

Понятие "трансформация отчетности"

Автор	Трансформация (restatement) - это
Дружиловская Т.Ю.	Преобразование показателей финансовой отчетности, полученных в соответствии со стандартами произвольной исходной бухгалтерской системы "А", с целью формирования показателей финансовой отчетности, соответствующих стандартам произвольной итоговой бухгалтерской системы "В"
Департамент методологии, стандартизации и управления качеством аудиторско-консалтинговой фирмы "ЦБА"	Процесс составления отчетности в соответствии с МСФО на базе данных отчетности, составленной по российским стандартам, посредством изменения параметров классификации и оценки объектов учета и раскрытия информации о них с целью приведения к международным стандартам
Василевия И.П., Уткин Ф.А.	Составление отчетности по определенным стандартам путем корректировки имеющейся отчетности
Вахрушина М.А.	Перегруппировка учетной информации в иные бухгалтерские стандарты
Соснаускене О.И.	Единовременный и полный перевод российской отчетности, составленной согласно требованиям российских стандартов бухгалтерской отчетности (РСБУ), в отчетность, составленную по требованиям МСФО Формирование отчетности на основе требований каких-либо стандартов посредством корректировки имеющейся отчетности Периодический процесс подготовки отчетов по МСФО на заданную дату, получаемый путем реклассификации статей отчетности РСБУ и внесения корректировок в эти статьи

Трансформация должна способствовать тому, что финансовая отчетность будет представлена в формате, который актуален для всех участников финансовой деятельности. Вместе с тем она обеспечивает основу для обобщения финансовой информации в том виде, который соответствует системе учета и управленческим информационным системам.

Первым шагом в процессе трансформации отчетности будет анализ и систематизация тех различий, которые свойственны подходам и методам ведения российского бухгалтерского учета и МСФО. Таким образом, в процессе трансформации статьи отчетности интерпретируются в соответствии с требованиями международных стандартов.

Трансформация отчетности производится:

- на основе корректировки главной книги;
- на основе уже сформированной российской бухгалтерской отчетности (индивидуальной или консолидированной).

При составлении финансовой отчетности подлежит применению метод трансформации, который предусмотрен учетной политикой организации для этих целей.

Процесс трансформации состоит из следующих основных этапов:

Первый этап, в течение которого производится перегруппировка статей бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках. При этом учитывается экономическая сущность активов, обязательств, собственных средств, доходов и расходов предприятия для приведения их в соответствие с требованиями МСФО.

Второй этап заключается в составлении перечня необходимых корректировок статей бух-

галтерского баланса и отчета о прибылях и убытках в целях приведения их в соответствие с требованиями международных стандартов, при этом может быть взято в расчет мнение руководства предприятия:

- для корректировки отчетных периодов, в которые производились операции либо возникали рассматриваемые активы, обязательства, источники собственных средств, доходы и расходы;
- проведения оценки активов, обязательств, собственных средств, доходов и расходов предприятия в соответствии с международными стандартами.

Третий этап метода трансформации состоит из расчета величин, требующихся корректировок статей баланса и отчета о прибылях и убытках для приведения их в соответствие с требованиями МСФО.

В процессе трансформации отчетности проводится анализ оборотов и остатков по счетам, субсчетам и номенклатурным группам.

К общим методам трансформации отчетности относятся следующие:

- детализация остатков. Первичными методами трансформации можно назвать расшифровку статей бухгалтерской отчетности и детализацию остатков счетов. В данном случае детализации подлежит российская бухгалтерская отчетность. То, насколько корректно проведены регулировки, проверяется путем анализа получившейся отчетности. Все рабочие документы, на основе которых проводилась трансформация, должны позволять проследить взаимосвязь между статьями российской отчетности и отчетностью, полученной в результате проведения трансформа-

ции. При этом бухгалтерская отчетность не может быть рабочим материалом, статьи баланса и отчета о прибылях и убытках вначале подлежат расшифровке. Прежде всего, должно быть найдено однозначное соответствие между статьями российской и международной отчетности. При этом, когда остатки по счетам одновременно относятся к различным статьям отчетности, они должны быть разделены на соответствующие субсчета. Подобная детализация информации производится внесистемно. Детализация счетов может быть произведена на основе различных способов;

- реклассификация статей - метод устранения несовпадений в структуре и составе показателей российской отчетности и отчетности, составляемой по МСФО. При выявлении связи между статьями отчетности, составленной на основе различных систем, становится ясным, какой показатель является абсолютным либо относительным аналогом данного счета;

- корректировка статей - разница в учете одних и тех же фактов хозяйственной деятельности может получить различную квалификацию в учете и отчетности. К примеру, стоимость запасов, инвентаря и т.п., остающаяся в наличии на отчетную дату, по российским правилам должна быть отражена в балансе как актив, а по международным стандартам объект должен быть включен в расходы данного отчетного периода. Корректироваться могут любые остатки балансовых счетов, которые вместе с тем вызывают одновременные изменения собственного капитала, а именно прибылей и убытков отчетного года, нераспределенной прибыли, добавочного капитала и других статей собственного капитала.

Актуальным для трансформации российской отчетности является вопрос о формах и методах учета влияния инфляции на оценку статей от-

четности. В результате инфляции рублевую стоимость аналогичных активов, приобретаемых в различные периоды, нельзя сопоставить между собой. Аналогичное происходит с доходами и расходами, которые были учтены в различных отчетных периодах. В результате снижается достоверность отчетности и ее полезность как таковая. Для того чтобы избежать указанных недостатков, подлежит применению и учету фактор гиперинфляции, который применяется при оценке активов, капитала, доходов и расходов.

Влияние инфляции на сопоставимость данных финансовой отчетности исключается в результате:

- изменения валюты учета, т.е. применения для целей учета стабильной иностранной валюты;
- представления финансовой отчетности с поправкой на инфляцию.

В России распространена отчетность в иностранной валюте, причем не только среди организаций с иностранными инвестициями. Это правило распространяется и в отношении внутренней отчетности, которая представляется дочерними организациями в адрес зарубежных материнских компаний.

Пересчет отчетности дочерних компаний в валюту, в которой материнская компания осуществляет обобщение данных, производит материнская компания в процессе консолидации отчетности. Перерасчет производится по стандартной процедуре, в которой используются валютные курсы на начальную и конечную даты для пересчета статей бухгалтерского баланса и средний курс за отчетный период для отчета о прибылях и убытках.

Таким образом, учет и отчетность в соответствии с требованиями МСФО позволит привлечь инвесторов в развитие хозяйственной деятельности организаций.

Поступила в редакцию 09.01.2009 г.